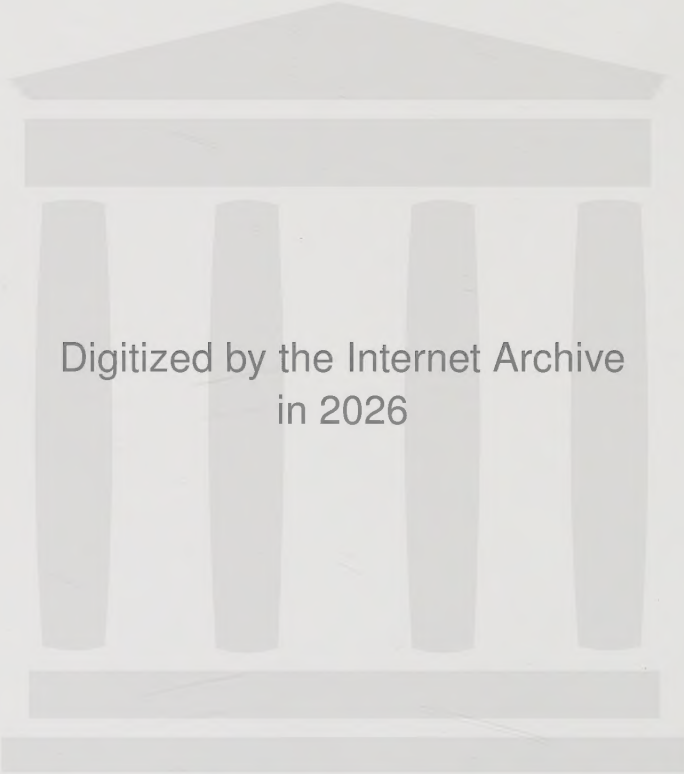


EINKOMMENSTEUERLICHE FOLGEN DER WOHNSTZ- VERLEGUNG INS NIEDRIGBESTEUERENDE AUSLAND

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen – Nürnberg

vorgelegt
von
Dipl.-Kfm. Hans-Joachim Daiber
aus Tübingen

1976



Digitized by the Internet Archive
in 2026

EINKOMMENSTEUERLICHE FOLGEN DER WOHSITZ-
VERLEGUNG INS NIEDRIGBESTEUERENDE AUSLAND

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)

der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg



vorgelegt von: Dipl.-Kfm. Hans-Joachim Daiber
aus Tübingen



Referent: Prof. Dr. Walter Schick

Korreferent: Prof. Dr. Anton Heigl

Tag der mündlichen Prüfung: 9. November 1976

Inhaltsverzeichnis

=====

	Seite
<u>Abkürzungsverzeichnis</u>	XI
<u>Vorwort</u>	1
<u>1. Abschnitt</u>	
<u>Die gesetzliche Regelung, ihre Entstehung und ihre Ziele</u>	4
A <u>Die Entstehung des AStG</u>	5
1. Stellung des AStG innerhalb des Steuerrechts	5
2. Geschichte der Steuerfluchtbekämpfung	6
a) Im Deutschen Reich	6
b) In der Bundesrepublik Deutschland	9
3. Zustandekommen des Gesetzes	10
a) Wirtschaftlicher und sozialer Hintergrund	10
b) Gesetzgeberische Initiativen	12
c) Fikalisches Bedeutung	14
4. Reaktionen in der Öffentlichkeit	14
B <u>Zielsetzung</u>	16
1. Allgemeine Ziele	16
2. Zielsetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	18
3. Ziele der Wegzugsbesteuerung	19
C <u>Gesetzesregelung</u>	20
1. Die beschränkte Steuerpflicht	20
2. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht	22
a) § 2 AStG	22
b) § 5 AStG	24

	Seite
3. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG	26
4. Die Vermögenszuwachsbesteuerung nach § 6 AStG	28
 2. <u>Abschnitt</u>	
<u>Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht im Einkommensteuerrecht</u>	30
 <u>A Die Stellung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht im Steuerrecht</u>	31
1. Die Arten der persönlichen Steuerpflicht	34
2. Die Bedeutung des Wohnsitzes	34
a) Der Wohnsitz als Abgrenzungskriterium der persönlichen Steuerpflicht	34
b) Wohnsitzwechsel	36
3. Das Verhältnis der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zur unbeschränkten und zur be- schränkten Steuerpflicht	36
4. Systematische Rechtfertigung	38
 <u>B Einzelfragen zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht</u>	41
1. Mehrfachauswanderungen	41
a) Fristenberechnungen	41
b) Wechsel von Hoch- in Niedrigsteuerländer	43
2. Umfang der Einkünfte die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen	44
a) Unterscheidung nach der Herkunft	44
aa) Nicht ausländische Einkünfte	44
bb) Isolierende Betrachtungsweise	47

cc) Einheitliche Behandlung	50
b) Auswirkung von Verlusten	52
aa) Verlustausgleich	52
bb) Verlustabzug nach § 10 d EStG	55
3. Feststellung der Niedrigbesteuerung	57
a) Feststellung der ausländischen Steuerbelastung	57
b) Vermutung der Niedrigbesteuerung bei Vorliegen von Vorzugsbesteuerung	58
c) Nachweis der Zweidrittelbelastung	61
4. Die Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG	68
<u>C Abweichungen von bisherigen Grundsätzen des Steuerrechts</u>	71
1. Die Staatsangehörigkeit als Besteuerungsgrund	71
2. Beschränkte Steuerpflicht und Progressionsvorbehalt	74
a) Die Regelung des § 2 Abs. 5 AStG	74
b) Auswirkung von Verlusten auf die Progression	77
c) Folgen der Regelung des § 2 Abs. 5 AStG	81
3. Die Durchgriffsbesteuerung nach § 5 AStG	83
a) Regelung	83
b) Zweckmäßigkeit	85
c) Haftung von Vermögen	89
4. Beweislastregelungen	91

	Seite
<u>D Verfassungsrechtlich problematische Bestimmungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht</u>	93
1. Vorbetrachtung	93
2. Anwendungszeitpunkt	93
a) Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze	93
b) Anwendung der erweitert beschränkten Steuerpflicht auf Altauswanderer	98
c) Anwendung der §§ 2 - 5 AStG ab 1. Januar 1972	101
3. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen erweitert beschränkter Steuerpflicht und beschränkter Steuerpflicht	102
a) Der Gleichheitsatz im Steuerrecht	102
b) Sachliche Differenzierungsgründe zwischen erweiterter beschränkter und beschränkter Steuerpflicht	104
4. Die Einschränkung der internationalen Freizügigkeit	107
a) Das Grundrecht auf Freizügigkeit im GG	107
b) Die Auswanderungsfreiheit aufgrund der EG -Verträge	109
<u>ELücken in den Bestimmungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht</u>	110
1. Vorbemerkung	110
2. Beteiligung an zwischengeschalteten Gesellschaften	110
a) Beteiligungsquoten	110

b) Gesellschaft oder Gesellschaften in hochbesteuerndem Land	114
3. Vermeidung der Voraussetzungen des § 2 AStG	115
a) Vermeidung der Niedrigbesteuerung	115
b) Vermeidung wesentlicher wirtschaft- licher Interessen	117
c) Umgestaltung der nicht ausländischen Einkünfte	119
4. Zusammenfassung	120
<u>F Zusammenfassende Kritik der erweiterten beschränkten Steuerpflicht</u>	122
1. Zielerreichung	122
2. Steuerbelastung	123
3. Ausgestaltung der Regelung	124
4. Zusammenfassung	126
<u>3. Abschnitt</u>	
<u>Die Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG</u>	128
<u>A Die Stellung des § 6 AStG innerhalb des Steuerrechts</u>	129
1. Vorbemerkung	129
2. Die Steuerentstrickung	129
a) Begriff	129

	Seite
n) Der Rechtsgrundsatz der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung	130
aa) Inhalt, Entstehen	130
bb) Auslegung des geltenden Rechts	132
cc) Analogie	134
dd) Ergebnis	136
3. Anwendung auf wesentliche Beteiligungen	137
a) Eingebraachte Unternehmen	138
b) Käuflich erworbene Beteiligungen	139
c) § 6 AStG: Klarstellung oder neuer Tatbestand?	141
4. Verhältnis § 6 AStG zu § 18 Abs. 2 Nr.2 UmwStG	143
5. Systematische Rechtfertigung	144
<u>B Einzelfragen, der Wegzugbesteuerung</u>	146
1. Fristverbrauch bei Mehrfachauswanderung	146
2. Fristen bei ganz oder teilweise unentgeltlichem Erwerb	147
3. Die Rückkehrabsicht in § 6 Abs.4 AStG	149
<u>C Abweichungen von bisherigen Grundsätzen des Steuerrechts</u>	153
1. Aufgabe des Realisationsprinzips	153
2. Mehrfachbesteuerungen	154
<u>D Verfassungsrechtlich problematische Bestimmungen der Vermögenszuwachsbesteuerung</u>	158
1. Die Anwendung des § 6 AStG ab 1. Januar 1972	158

	Seite
2. Die Einschränkung der Freizügigkeit	158
3. Übermaßverbot und Wegzugsbesteuerung	160
<u>E Lücken in der Regelung des § 6 AStG</u>	162
1. Vermeidung des Tatbestandes des § 17 EStG	162
2. Ersatztatbestände des § 6 Abs. 3 und Milderungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG	163
<u>F Zusammenfassende Kritik der Vermögens- zuwachsbesteuerung</u>	167
1. Zielerreichung	167
2. Ausgestaltung	168
 <u>4. Abschnitt</u>	
 <u>Verhältnis und Durchsetzbarkeit gegenüber dem internationalen Recht</u>	 171
<u>A Rechtsstellung von DBA</u>	172
1. Begriff	172
2. Gesetzswerdung und Gesetzesrang	173
<u>B Durchsetzbarkeit der Regelungen bei Bestehen eines DBA</u>	177
1. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	177
a) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	177

	Seite
b) Vermögenszuwachsbesteuerung	178
2. Durchsetzbarkeit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegenüber DBA	179
a) Steueranspruch aus § 2 AStG	179
b) Progressionsvorbehalt	181
c) Durchgriffsbesteuerung und DBA	183
3. Durchsetzbarkeit der Wegzugsbesteuerung	185
<u>C Verhältnis zum DBA Deutschland-Schweiz</u>	191
1. Sonderstellung der Schweiz	191
2. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht und DBA Deutschland-Schweiz	194
a) § 2 AStG	194
b) § 5 AStG	199
3. § 6 AStG und DBA Deutschland-Schweiz	202
<u>Literaturverzeichnis</u>	XV
I Kommentare	XV
II Monographien, Dissertationen	XVII
III Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken	XXI
IV Sonstige Materialien	XXXIII
<u>Entscheidungsverzeichnis</u>	XXXIV
I Entscheidungen des BVerfG	XXXIV
II Entscheidungen des GmS_OGB	XXXV
III Entscheidungen des RFH	XXXV
IV Entscheidungen des BFH	XXXV
V Entscheidungen der FG	XXXVI

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
Die AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizer Abgabenrecht
AStG	Außensteuergesetz Art.I des AStRG
AStRG	Außensteuerreformgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst der BB, Recht der internationalen Wirtschaft
B.	Beschluß
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DGB	Deutscher Gewerkschaftsbund
d.h.	das heißt
Diss.	Disseration
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EStRG	Einkommensteuerreformgesetz
EuStZ	Europäische Steuerzeitung/Intertax
EG	Europäische Gemeinschaft
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau
G.	Gutachten
gem.	gemäß
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über die GmbH
GmbHR	GmbH-Rundschau
Gm S. OGB	Gemeinsamer Senat der Obersten Gerichtshöfe des Bundes
HWdStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
h.M.	herrschende Meinung

IFA	International Fiscal Association
i.S.	im Sinne
i.V.	in Verbindung
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
m.E.	meines Erachtens
NSt	Neues Steuerrecht
Nr.	Nummer
nrkr	nicht rechtskräftig
OECD	Organisation für Entwicklung und wirtschaftliche Zusammenarbeit
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des RFH
rkr	rechtskräftig
RStBl	Reichsteuerblatt
RuStG	Reichs- und Staatsangehörigkeitsgesetz
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
s.	siehe
S.	Seite
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StbJb	Steuerberater Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StK-Rep.	Steuerkongreß-Report
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
Tz	Textziffer

U.	Urteil
u.a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.	vom
vgl.	vergleiche
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
z.B.	Zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit

Vorwort

Die bestgeschlossene Tür ist jene,
die man offen lassen kann.

Dieses alte chinesische Sprichwort¹⁾ könnte als Leitfaden und auch Ergebnis über der vorliegenden Arbeit stehen.

Anlaß zu der Abhandlung über "einkommensteuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung ins niedrig besteuerte Ausland", war der Versuch, eine "Tür" für "Steuerflüchtlinge" durch gesetzgeberische Maßnahmen zu schließen. Mit dem AStG vom 8. Sept. 1972 wollte der Gesetzgeber in der Bundesrepublik Deutschland den Problemen der internationalen Steuerflucht beikommen.

Das Thema Steuerflucht bzw. Steuerfluchtbekämpfung ruft fast immer Emotionen hervor und führt auch zu ideologischen Auseinandersetzungen. Für die einen ist sie "Volksschädigung"²⁾, für die andern ist das "schamlose Ausnützung von Schlupflöchern" ein Indiz für die Steuerunwürdigkeit des gesamten Komplexes³⁾, eine Art vorausschauender Gehorsam⁴⁾, da die Steuerflucht am leichtesten durch die Beseitigung ihrer Ursache, der Hochbesteuerung in einem Land, beseitigt werden könnte⁵⁾.

1) Vernay, Alain, Les paradis fiscaux, Paris 1968, S. 121

2) Wobei sich in diesem Fall meist die extremen Kräfte sowohl von rechts aus der Sicht des Nationalismus, als auch von links aus der Sicht des Sozialismus her einig sind.

3) Cato, FR 1972, S. 247 (ceterum censeo);
Rose, Gerd, Steuerberater 1972, S. 45

4) ebenda

5) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 58

Anlaß zur Steuerflucht geben im allgemeinen nur die direkten Steuern, da nur sie ein subjektives Belastungsgefühl bei den Betroffenen auslösen⁶⁾, insbesondere also die Einkommensteuer.

Das AStG behandelt nicht, wie etwa der Name vermuten ließe, die Besteuerung sämtlicher grenzüberschreitenden Vorfälle, sondern nur die wichtigsten Erscheinungsformen der Steuerflucht bzw. ihre Bekämpfung; der Name Steuerfluchtgesetz wäre deshalb wohl zutreffender⁷⁾.

Aus diesem Gesetz sollen zwei Teilgebiete kritisch untersucht werden: die "erweitert beschränkte Steuerpflicht" nach den §§ 2 - 5 AStG als Folge der Auswanderung bzw. der Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland sowie die Vermögenszuwachsbesteuerung oder Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG auf wesentliche Beteiligungen aufgrund einer Veräußerungsfiktion bei Wegzug. Beide Regelungen behandeln Fälle, in denen die betroffenen Steuerpflichtigen die Bundesrepublik Deutschland verlassen⁸⁾, also durch die Wahl ihres Aufenthaltes sich eventuell der inländischen Steuerpflicht entziehen wollen⁹⁾.

Ziel der vorliegenden Untersuchung ist nicht, eine Kommentierung oder eine Auslegungshilfe zu geben, sondern der Versuch einer kritischen Gesamtbetrachtung der oben

6) Schmölders, Günter, Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg 1960, S. 69

7) Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 457

8) abgesehen von den "Ersatztatbeständen" des § 6 Abs. 3 AStG

9) Im Gegensatz zu anderen Steuerfluchttatbeständen, bei denen über die Manipulation von Verrechnungspreisen (s. § 1 AStG) oder durch die Abwicklung der Geschäfte über sog. Briefkastenfirmen (s. die §§ 7 ff. AStG) Gewinne verlagert werden.

erwähnten Gesetzesregelung. Dabei soll das Verhältnis zur Systematik des geltenden Rechts gezeigt werden, wobei auch die Bestimmungen auf ihre Klarheit und ihre Durchsetzbarkeit hin zu untersuchen sind. Dies gilt sowohl im innerstaatlichen Bereich als auch für das Verhältnis zum internationalen Recht, insbesondere also zu den DBA.

1. A b s c h n i t t

Die gesetzliche Regelung, ihre Entwicklung
und ihre Ziele

A Die Entstehung des AStG

1. Stellung des AStG innerhalb des Steuerrechts

Im AStG werden gesetzliche Regelungen für verschiedene Problemkreise getroffen, deren Gemeinsamkeit darin besteht, daß es sich um grenzüberschreitende Tatbestände¹⁾ handelt. Das AStG gehört damit zum deutschen Außensteuerrecht. Darunter versteht man diejenigen Rechtsnormen, die die deutsche Steuerhoheit aus inländischer Sicht gegenüber ins Ausland reichenden Sachverhalten begründen²⁾³⁾.

Das Außensteuerrecht ist demnach der Quelle nach nationales innerstaatliches, dem Gegenstand nach internationales Steuerrecht⁴⁾, im Gegensatz z.B. zu den DBA, die sowohl der Quelle als auch dem Gegenstand nach internationales Recht sind⁵⁾ (sog. Völkervertragsrecht⁶⁾).

-
- 1) Korn/Dietz/Debatin, Systematik II Rand-Nr. 1
 - 2) ebenda; in erster Linie gehören dazu also die Vorschriften, die die persönliche Steuerpflicht von Steuerinländern und Steuerausländern begründen, ebendort Rand-Nr. 2; vgl. auch Rosenau, Heinz, DB 1973, S. 1037
 - 3) Hauptsächliches Merkmal der Abgrenzung sind dabei die Elemente Staatsvolk und Staatsgebiet; vgl. Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 15
 - 4) Bühler, Ottmar, Prinzipien, Bd. 1, S. 85; Bühler/Strickrodt, Bd. 1, S. 145; Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 98; Weyer, Peter, AWD 1973, S. 264
 - 5) Rosenau, Heinz, DB 1973, S.1037, vgl.auch 4. Abschn.A 1
 - 6) Das Außensteuerrecht und die völkerrechtlich begründeten Normen (hauptsächlich die DBA) kann als internationales Steuerrecht im weiteren Sinne bezeichnet werden, im Gegensatz zu den völkerrechtlichen Normen als internationales Steuerrecht im engeren Sinn; Bühler, Ottmar, Prinzipien, S. 3. Zur Definition und Abgrenzung zwischen internationalem Finanzrecht, Steuerrecht sowie ihren völkerrechtlichen Grundlagen siehe auch Schmitz, Internationales Steuerrecht, Bd. 1, S. 3 ff.; vgl. dazu auch den Versuch von Schöne, Wolf Dieter, FR 1976, S. 37, Die Einteilung zwischen internationalem und nationalem Recht (Außensteuerrecht) nicht deduktiv von der Quelle her, sondern induktiv vom Zweck her vorzunehmen; außerdem die Gesamtdarstellung von Knecht, Arnold, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Allerdings umfaßt das AStG keineswegs, wie die Bezeichnung evtl. vermuten lassen würde, das gesamte deutsche Außensteuerrecht. Es behandelt nur einen kleinen Ausschnitt⁷⁾, nämlich diejenigen Tatbestände, die grob unter der Bezeichnung Steuerflucht⁸⁾ zusammengefaßt werden können.

Debatin⁹⁾ sieht es als erstes wichtiges Teilstück der Steuerreform an; allerdings ist von einer Weiterentwicklung dieser Reform zumindest auf dem Gebiet des Außensteuerrechts nichts mehr zu sehen, da die geplanten Neuregelungen¹⁰⁾ im neuen Einkommensteuergesetz 1975 nicht verwirklicht wurden.

2. Geschichte der Steuerfluchtbekämpfung

a) Im Deutschen Reich

"Internationale Steuerflucht besteht in der Ausnützung von Steuerbelastungsdifferenzen zwischen national verschiedenen Steuerhoheiten durch die Verlagerung vor-

7) Wöhrle, Winfried, AStG, S. 16

8) vgl. unter 1. Abschn. B 2. a)

9) Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 265

10) vgl. die §§ 101 ff. Referentenentwurf des EStG 1974, BT-Drs. 7/1470, vor allem die Neuregelung der Anrechnung ausländischer Steuern, bzw. deren Absetzbarkeit als Betriebsausgaben (§§ 101, 102 des Entwurfs); Ritter, Wolfgang, RWP Blattei 14, S. 17 f.

handener und/oder künftiger Substanz, wobei die Verlagerung mindestens beiläufig zum Zweck der Steuereinsparung eintreten muß. Es ist jedoch gleichgültig, ob das Vorgehen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Fiskus des Steuerfluchtlandes rechtlich eine zulässige Steuerersparnis oder eine untaugliche Steuerumgehung oder eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt."¹⁾

Diese häufig verwendete Definition der Steuerflucht²⁾ von Schmid knüpft am subjektiven Motiv des Steuerflüchtlings an, sie ist deshalb für einen Gesetzgeber, der versucht, die Steuerflucht aus seinem Hoheitsgebiet zu verhindern, nicht immer brauchbar³⁾. Er muß vielmehr versuchen, objektive Kriterien als Besteuerungsgrundlagen aufzustellen, wobei außerdem noch eine Unterscheidung zwischen Kapitalflucht und Steuerflucht gegeben sein sollte, da ein Staat, der sich zur Freizügigkeit bekennt, zumindest heutzutage keine Berechtigung zum Einschreiten gegen die Kapitalflucht hat⁴⁾, da ein Verbot der Ausfuhr von Kapital eine wirtschaftlich bedeutende Einschränkung der Freizügigkeit darstellt.

Versuche, gegen die Steuerflucht vorzugehen, gibt es auch im internationalen Rahmen⁵⁾ schon seit Ende des Ersten Weltkrieges. In Deutschland wurden die Personalsteuern auch nach Aufgabe der Ansässigkeit im Reich, durch das "Deutsche Reichsgesetz gegen die Steuerflucht"⁶⁾ vom 26. Juli 1918 aufrechterhalten⁷⁾. Diese Bestimmung war bis Ende 1921 in Kraft⁸⁾.

1) Schmid, Alfons, Steuerflucht, S. 4

2) vgl. u.a. Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 258; Ebeling, Klaus, AWD 1971, S. 1

3) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 258

4) ebenda. Daß die Einschränkungen des freien Kapitalverkehrs zugenommen haben, bedeutet deshalb noch lange nicht, daß sie mit dem Grundsatz der Freizügigkeit vereinbar sind.

5) Ebeling, Klaus, AWD 1971, S. 1 f.

6) RGBl I 1918, S. 951 ff.

7) Wöhrle, Winfried, AStG, S. 13

8) ebenda; nach Spitaler, Armin, Doppelbesteuerung, S. 133 FN 174 war das Gesetz bis zur Steuerreform 1925 in Kraft.

Nach der Weltwirtschaftskrise 1929 häuften sich die Maßnahmen gegen Steuer- und Kapitalflucht. So wurde unter Brüning die "Verordnung des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht⁹⁾" vom 18. 7. 1931 erlassen, dazu ergänzend die "Verordnung des Reichspräsidenten über die steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie" vom 23. 8. 1931¹⁰⁾.

Diese Verordnungen entstanden wegen der starken Devisenverluste, die das Deutsche Reich in dieser Zeit erlitt, und brachten eine Anzeigepflicht für Devisenbesitzer sowie für die Besitzer von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Ausland mit sich. Durch die gleichzeitige Steueramnestie sollte den Besitzern von steuerlich bisher nicht gemeldetem Auslandsbesitz Straffreiheit zugesichert werden¹¹⁾. Höhepunkt dieser Maßnahmen war die Reichsfluchtsteuer¹²⁾, die bei Auswanderung ein Viertel des steuerlichen Vermögens betrug.

Während die anderen Vorschriften nur an der Tatsache des Devisenbesitzes oder der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften anknüpften, wurden hier bestimmte Kriterien persönlicher und sachlicher Art als Voraussetzungen aufgestellt¹³⁾: Deutsche Reichsangehörigkeit, Auswanderungen nach dem 31. 3. 1931, Bestehen des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes seit dem 31. 12. 1927 und ein steuerpflichtiges Vermögen von mindestens RM 200.000,- sowie ein steuerpflichtiges

9) RGBI I 1931, S. 373 ff.

10) RGBI I 1931, S. 449 ff.

11) Jagdfeld, August, StW 1972, S. 259

12) 4. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen zum Schutz des inneren Friedens, v. 8. 12. 1931, RGBI I 1931, S. 731 ff.

13) vgl. Jagdfeld, August, StW 1972, S. 259

Einkommen von mindestens RM 20.000,-. Die Reichsfluchtsteuer, die zwar befristet war, aber laufend verlängert¹⁴⁾ und erst 1953 aufgehoben wurde¹⁵⁾, war damit zumindest in der Ausgestaltung der Voraussetzungen eine Vorgängerin der §§ 2 - 6 AStG¹⁶⁾, auch wenn Debatin einen Zusammenhang nachdrücklich bestreitet¹⁷⁾.

b) In der Bundesrepublik Deutschland

In der Bundesrepublik Deutschland gab es in den 60er Jahren erneut Ansätze zur Steuerfluchtbekämpfung. So wurde aufgrund einer Initiative des Deutschen Bundestages¹⁾ von der Bundesregierung am 23. 6. 1964 der sog. Steueroasenbericht²⁾ vorgelegt, der als Materialsammlung für gesetzgeberische Überlegungen gegen die Steuerflucht dienen sollte³⁾. Der Bericht zeigte die legalen Möglichkeiten auf, die sich aus der Ausnützung des internationalen Steuergefälles ergaben, wie die Errichtung von Basisgesellschaften und die Wohnsitzverlagerungen in sog. Steueroasen⁴⁾. Aus diesem Grund erhielt er auch den Beinamen "Amtlicher Leitfaden für die Steuerflucht"⁵⁾. Allerdings wurden dort auch Möglichkeiten aufgeführt, die zur Bekämpfung der Steuer-

14) vgl. Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 259

15) BGBl I 1953, S. 689, allerdings wurde sie nach 1945 nicht mehr angewandt

16) Wöhrle, Winfried, AStG, S. 13

17) Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 266

1) vom 12. April 1962, siehe Regierungsbegründung Tz 1, vgl. Ebeling, Klaus, AWD des Betriebsberaters, S. 2; Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 261

2) Bericht der Bundesregierung an den deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können, Bt-Dr. IV, Nr. 2412, S. 10

3) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 261

4) Steueroasenbericht, S. 6

5) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 261

flucht geeignet sind⁶⁾. Sie reichen von der verstärkten Anwendung des geltenden Mißbrauchrechtes⁷⁾ über die Ausdehnung der unbeschränkten Steuerpflicht auf Ausgewanderte bzw. der Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht bis zur Forderung nach einer Revision der DBA, speziell desjenigen mit der Schweiz⁸⁾.

Dem Oasenbericht folgte als konkrete Maßnahmen in Form eines koordinierten Ländererlasses der Steueroasenerlaß⁹⁾. Er stützt sich auf die bestehenden Vorschriften des StAnpG und regelt im ersten Teil Scheingestaltungen und im zweiten Teil Mißbrauchsregelungen. Ziel war es, eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten.

3. Zustandekommen des Gesetzes

a) Wirtschaftlicher und sozialer Hintergrund

Das Erscheinen des Steueroasenberichts wurde von vielen Steuerpflichtigen als eine Art Signal aufgefaßt, die sich noch bietenden Möglichkeiten der Steuerersparnis auszunützen¹⁾. Wesentlich verstärkt wurde die Steuerfluchtbewegung durch die Regierungsübernahme der sozial-liberalen Koalition und deren Ankündigung, sie wolle für mehr Steuergerechtigkeit sorgen²⁾.

Die Ausnutzung der steuerlichen Vorteile, die sich aus der Gründung von Basisgesellschaften in Steueroasen er-

6) Steueroasenbericht, S. 3

7) Hier war an die Bestimmungen des StAnpG gedacht.

8) die zu dem Abkommen vom 11. 8. 1971 führten

9) der Niedersächsische Minister der Finanzen;
BStBl II 1965, S. 74

1) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 262

2) vgl. Der Spiegel, Nr. 1-2 vom 4. 1. 1971, Boom der Angst, S. 36

gaben³⁾, wie auch die Wohnsitzverlagerungen wohlhabender Steuerpflichtiger unter Beibehaltung ihrer inländischen Interessen wurden zu einem gesellschafts- und steuerpolitischen "Ärgernis"⁴⁾⁵⁾. So sollen in den 60er Jahren etwa 300 Vermögensmillionäre in Niedrigsteuerländer ausgewandert sein⁶⁾ und allein in der Schweiz etwa 2500 von Deutschen beherrschte Basisgesellschaften bestehen⁷⁾.

Seit Kriegsende sollen⁸⁾ insgesamt etwa 10 Milliarden DM dem Fiskus entzogen worden sein, davon allein 1970 etwa 5 Milliarden DM⁹⁾. Diese Zahlenangaben beruhen jedoch auf Schätzungen und differieren z. T. erheblich¹⁰⁾.

Als Hauptbeispiel wird u.a. häufig der "Fall Horten" angeführt¹¹⁾. Durch seinen Wegzug in die Schweiz, die Umwandlung seines Kaufhauskonzerns in eine AG und den anschließenden Verkauf des größten Teils der Anteile soll Horten ca. 250 Millionen DM Steuern gespart haben, da Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen nach dem alten DBA Deutschland-Schweiz von 1931/59¹²⁾

3) Siehe dazu den Vergleich des Reinertrags eines Wertpapierdepots von 2 Millionen DM, das einmal in Deutschland gehalten wird (nach Steuern DM 25.973,-) oder alternativ über eine AG in der Schweiz (ca. DM 60.000,- bei Versteuerung der Beteiligung in Deutschland, über DM 100.000,- bei Nichtangabe der schweizerischen Vermögensverwaltungsgesellschaft), Der Volkswirt Nr. 26, v. 26. 6. 1970, Kapitalflucht

4) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 102

5) Regierungsbegründung Tz 2

6) ebenda, Tz 20

7) ebenda, Tz 29

8) Der Spiegel, Nr. 1-2, v. 4. 1. 1971, Boom der Angst, S. 36

9) Schätzung des Hessischen Finanzministeriums

10) vgl. dazu Schätzung des DGB mit 2,5 Milliarden pro Jahr, in: Der Volkswirt, Nr. 26, v. 26. 6. 1970, Kapitalflucht

11) vgl. u.a. Der Spiegel, Nr. 1-2, 1971, Boom der Angst, S. 40 f.; Wöhrle, Winfried, AStG, S. 69

12) DBA Deutschland-Schweiz von 1931 mit Revision von 1959, BGBI II 1959, S. 182

nur im Wohnsitzstaat besteuert werden, die Schweiz aber keine derartige Steuer kennt. Das Beispiel ist jedoch insofern nicht ganz zutreffend, als mit Einführung des UmwStG 1969¹³⁾, also schon vor dem ASTG, dieser Sachverhalt steuerpflichtig wurde¹⁴⁾.

b) Gesetzgeberische Initiativen

Nachdem der dem Oasenbericht folgende Oasenerlaß die Steuerflucht in keiner Weise eindämmen konnte, folgten im Jahre 1970 gesetzgeberische Initiativen, um ein geeignetes Instrumentarium zur Steuerfluchtbekämpfung in die Hand zu bekommen. So legte im Juni 1970 das Hessische Finanzministerium einen Entwurf für ein Steuerfluchtgesetz vor¹⁾, die Steuerreformkommission legte ihren Bericht zum Außensteuerrecht im November vor²⁾, und am 17. Dezember 1970 verabschiedete die Bundesregierung ihre Leitsätze für ein "Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen"³⁾. Nach den Leitsätzen kam am 23. Dezember ein erster Referentenentwurf heraus, dem ein zweiter Mitte März 1971 und ein dritter am 20. April 1971 folgte. Am 30. 6. 1971 wurde schließlich der offizielle Entwurf des Bundeskabinetts vorgelegt, der bei den Beratungen in den parlamentarischen Gremien noch einmal zur entgeltigen Fassung des Gesetzes abgeändert wurde⁴⁾.

13) UmwStG, BGBl I 1969, S. 1163

14) Flick/Wassermeyer/Becker, § 7, Anm. 1

- 1) Hessischer Minister der Finanzen, Entwurf für ein Gesetz zur Bekämpfung der Steuerflucht, Wiesbaden 1970, abgedruckt in Grossfeld, Bernhard, Basisgesellschaften, S. 261 f.
- 2) Bericht der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Gutachten der Steuerreformkommission Bonn 1971, S. 563 ff., abgedruckt in: DB 1970, S. 2329
- 3) abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Becker
- 4) Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. zur Entstehungsgeschichte bei den einzelnen §§

Die Abänderungen⁵⁾, die bei den einzelnen Entwürfen gemacht wurden, gingen z.T. auf die Diskussion zurück, die in der Literatur über die Entwürfe geführt wurde⁶⁾. Bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, den §§ 2 ff. AStG, wurde die Grundkonzeption beibehalten⁷⁾, wenn auch die Voraussetzungen teilweise erheblich abgeändert und Unebenheiten ausgebügelt wurden. Dasselbe gilt für die Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG⁸⁾: Die gravierendsten Änderungen gab es bei § 5 AStG. Hier war ursprünglich eine erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorgesehen, die im Laufe der Referentenentwürfe mehrmals abgeändert und verfeinert wurde (Beteiligungsquoten, Begrenzung der Steuerpflicht auf die den von § 2 betroffenen Anteilseignern zurechenbaren Einkünfte)⁹⁾. Erst in den Beratungen des Finanzausschusses wurde die Gesamtkonzeption der erweiterten beschränkten Körperschaftsteuerpflicht aufgegeben und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß den §§ 7 - 14 AStG eingeführt¹⁰⁾, die dann durch das ErbStRG 1974 erneut modifiziert wurde.

5) Wassermeyer, Franz, DStR 1972, S. 519, der in diesem Zusammenhang rechtsstaatliche Bedenken gegen die, in den Änderungen sich zeigenden fiskalischen Grundtendenzen hat.

6) ebenda; Wassermeyer weist hier auf die Änderung des § 5 AStG in Zusammenhang mit der Kritik Vogels hinsichtlich der Vereinbarkeit der Bestimmung mit dem DBA Deutschland-Schweiz hin (Vogel, Horst, BB 1971, S. 1188) und auf die Abschaffung der 10 %-Grenze im § 7 AStG im Zusammenhang mit Meilickes Vorschlag einer Umgehungsregelung, der sog. Elferatslösung (Meilicke, Heinz, BB 1971, S. 1500).

7) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2, Anm. 1, 1a, 2

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6, Anm. 3

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5, Anm. 1-5

10) vgl. FN 6 Flick/Wassermeyer/Becker, § 5, Anm. 6

c) Fiskalische Bedeutung

Die Schätzungen über die Steuereinnahmen aufgrund des AStG differieren ähnlich wie die Zahlen über den Umfang der Steuerflucht. Sie liegen zwischen den schon erwähnten fünf Milliarden DM pro Jahr des Hessischen Finanzministeriums¹⁾ und etwa 500 Millionen DM in der Regierungsbegründung²⁾. Schätzungen, die etwa in der Mitte, also bei 2,5 bis 3 Milliarden DM liegen, werden in der Praxis für wahrscheinlich angesehen³⁾. Der größte Teil davon dürfte allerdings auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 - 14 AStG entfallen.

4. Reaktionen in der Öffentlichkeit

Der Entwurf zum AStG wie auch das Gesetz selber haben in der interessierten Öffentlichkeit ein breites Echo gefunden¹⁾. Der größte Teil der Beiträge ist einem Steuerfluchtgesetz gegenüber grundsätzlich positiv eingestellt²⁾, das gleiche gilt für die Stellungnahmen der Sozialpartner³⁾ und der Parteien im Deutschen Bundestag⁴⁾.

Allerdings setzen sich die meisten Autoren recht kritisch mit der Ausgestaltung der Vorschriften auseinander und halten einige Bestimmungen für nicht durchsetzbar und z. T. sogar für verfassungswidrig⁵⁾.

1) 1. Abschn. B 2. a) FN 9)

2) Regierungsbegründung Tz 46, 47

3) Wöhrle, Winfried, AStG, S. 15

1) Im Zusammenhang mit dem AStG erschienen bis heute weit über 100 Zeitschriftenartikel und sonstige Veröffentlichungen.

2) Jagdfeld, August, StuW 1972, S. 263

3) ebenda

4) einstimmige Zustimmung zum Gesetz

5) im einzelnen dazu Stellungnahmen in den Abschn. 2 und 3

Die rechtspolitische Diskussion, vor allem aber einige Zeitungsberichte⁶⁾, waren und sind z. T. noch sehr emotionsgeladen, was der Sachlichkeit der Diskussion Abbruch tat.

Auch die Stellungnahmen von der Finanzverwaltung nahestehenden Autoren trugen nicht immer zur Sachlichkeit bei, vor allem zeigte sich darin z. T. einseitiges fiskalisches Danken, wie es sich auch aus dem Einführungserlaß zum AStG herauslesen läßt⁷⁾.

-
- 6) Eichhorn, F.-F., BB 1971, S. 447, mit den dort aufgeführten Berichten
7) Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15

B Zielsetzung

1. Allgemeine Ziele

Wie schon aus der Einteilung des AStRG ersichtlich ist, verfolgt das Gesetz zwei Hauptziele. Im zweiten Teil, den Artikeln 2 - 5, geht es um die Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen. Bei ausländischen Schachtelerträgen wird die dort bezahlte Steuer auf die inländische Steuer angerechnet. Im Teil I, dem eigentlichen AStG, geht es um die "Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen". Nüchtern betrachtet sollen die Vergünstigungen, die sich aus dem internationalen Steuergefälle ergeben, beseitigt werden, es sollen also Maßnahmen gegen die Steuerflucht ergriffen werden¹⁾.

Die Bundesregierung beruft sich dabei auf die Grundsätze der Gleichheit und der Gerechtigkeit²⁾. Als sozialer Rechtsstaat muß die Bundesrepublik Deutschland auch bei Auslandsbeziehungen eine gleichmäßige Verteilung der Steuerlast erreichen, ungerechtfertigte Steuervorteile einzudämmen und damit auch für eine Ausschaltung von steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen zu sorgen³⁾. Dazu genügt es nicht, nur mißbräuchlichen Rechtsgestaltungen entgegenzutreten, da ungerechtfertigte Steuervorteile auch aus völlig legalen Gestaltungen, wie z. B. einer Wohnsitzverlegung, entstehen⁴⁾. Diese Maßnahmen sollen sich im Rahmen von Orientierungsmaßstäben halten, die sich aus den rechtstaatlichen Grundsätzen ergeben. Die Bundesregierung nennt dazu drei Punkte⁵⁾:

-
- 1) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 929; siehe auch Wirtschaftsausschuß des Bundesrats, BR-Drs. 394-1-1971, S. 2
 - 2) Regierungsbegründung Tz 1, 2, 5
 - 3) ebenda, Tz 5, DB 1971, Beilage 14, S. 2
 - 4) Regierungsbegründung Tz 13, 14
 - 5) ebenda, Tz 6-11

1. Die Wahrung der internationalen Freizügigkeit; damit die deutsche Wirtschaft im internationalen Wettbewerb bestehen kann, darf der Weg ins Ausland nicht zu störenden Auswirkungen auf die Gleichmäßigkeit und die Wettbewerbsneutralität bei der deutschen Besteuerung führen. Grundvoraussetzung ist jedoch die Freizügigkeit von Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital über die Grenzen hinaus⁶⁾.
2. Wahrung und Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage für die deutsche Wirtschaftstätigkeit im Ausland.
Der Deutschen Außenwirtschaft sollen die steuerlichen Bedingungen am Ort der Investition, das "steuerliche Standortklima" ebenso wie der ausländischen Konkurrenz zuerkannt bleiben⁷⁾.
3. Wahrung internationaler Rechtsgrundsätze; internationale Verpflichtungen, vor allem also die DBA bleiben durch das Gesetz in ihrer Wirkung unangestastet. Allerdings wird als selbstverständliches Ziel der deutschen Vertragspolitik die Anpassung der DBA an die neue Rechtslage genannt. Diese Orientierungsmaßstäbe stehen als Verpflichtung über dem AStG⁸⁾, inwieweit sie eingehalten sind, ist anhand der Auswirkungen der einzelnen Bestimmungen zu prüfen⁹⁾.

6) vgl. auch DB 1971, Beilage 14, S. 2

7) Dieser Punkt zielt auf die Art. 2 - 6 des AStRG ab, auf die indirekte Steueranrechnung, wie auf den Abschluß neuer DBA.

8) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 98

9) siehe dazu die Erörterungen zu den einzelnen Bestimmungen sowie insbesondere die Punkte 2. Abschn. F und 3. Abschn. F

2. Zielsetzung der erweiterten beschränkten Steuer- pflicht

Durch den Wegzug in ein niedrigbesteuerndes Gebiet kann ein Steuerpflichtiger unter Beibehaltung seiner wirtschaftlichen Interessen im Inland seine Steuerlast erheblich mindern. Ziel der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist es, die Steuerlast, die konkurrierende inländische Steuerpflichtige zu tragen haben, auch für Ausgewanderte, sowohl dem Umfang als auch der Höhe nach, anteilig weiterbestehen zu lassen¹⁾. Das bedeutet, daß inländisches Einkommen voll zu versteuern ist²⁾. Begründet wird dies mit der Stellung des Ausgewanderten, der einem Steuerinländer nähersteht als ein sonstiger Ausländer, und damit, daß das Gebot leistungs- und wettbewerbsgerechter Besteuerung ansonsten empfindlich gestört sei³⁾; der Auswanderer soll auch im Inland entsprechend seiner Leistungskraft besteuert werden⁴⁾.

Das eigentliche Ziel der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist die Verhinderung eines Wohnsitzwechsels aus steuerlichen Gründen⁵⁾. Es sollen die Anreize, die sich aus dem Steuergefälle zwischen der Bundesrepublik Deutschland und niedrigbesteuernden Ländern (vor allem gegenüber deutschsprachigen Nachbarn) ergeben, beseitigt werden, so daß die steuerlichen Gegebenheiten keinen Grund mehr zur Auswanderung bieten, zumindest nicht mehr die Hauptursache sein können⁶⁾.

1) zweiter Leitsatz der Bundesregierung, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2, S. 3 f.

2) Regierungsbegründung, Tz 18

3) ebenda, Tz 19

4) ebenda, Tz 22

5) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 20

6) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 930 f.

3. Ziele der Wegzugsbesteuerung

Da die meisten DBA die beschränkte Steuerpflicht für die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung aufheben und das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuerkennen, hat der Inhaber einer solchen Beteiligung es in der Hand, seine Anteile steuerfrei zu veräußern, wenn er seinen Wohnsitz in ein DBA-Land legt, das solche Gewinne nicht versteuert¹⁾. Die Beseitigung dieser Gestaltungsfreiheit, die mit dem Grundsatz einer gleichen und gerechten Besteuerung nicht vereinbar ist²⁾, ist das eine Ziel des § 6 AStG; außerdem will er sicherstellen, daß die im Inland angesammelten stillen Reserven steuerlich erfaßt werden³⁾. Daneben muß § 6 AStG auch im Rahmen der übrigen Bestimmungen des AStG gesehen werden. Deshalb steht auch hinter der Wegzugsbesteuerung nicht nur das Ziel, ein steuerfreies "Abkassieren" der stillen Reserven zu verhindern, vielmehr geht es auch um die Beschränkung des Auswanderungsanreizes aus steuerlichen Gründen.

-
- 1) vgl. 1. Abschn. A 3. und 4.; Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 96
 - 2) Die Steuerreformkommission DB 1970, S. 2330 f., schlug deshalb eine Veräußerungsfiktion nur bei Wegzug in ein Doppelbesteuerungsland vor. Die Bundesregierung lehnte dies ab, da es zu einer Diskriminierung der Doppelbesteuerungsabkommensländer gegenüber Steueroasenländer käme. Außerdem wäre die Umgehungsmöglichkeit zu groß, auf Umweg über ein Nichtdoppelbesteuerungsland in ein solches umzuziehen. Siehe Begründung zum 1. Gesetzesleitsatz zu § 6, Flick/Wassermeyer/Becker, § 6, S. 3; vgl. auch Offerhaus, Klaus, FR 1971, S. 430
 - 3) Ursprünglich war eine Wegzugsbesteuerung auch für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften geplant, was dem Gedanken der Erfassung der stillen Reserven entsprochen hätte. Sie wurde jedoch aus Praktikabilitätsgründen aufgegeben. Siehe Regierungs-begründung, Tz 25, 26

C Gesetzesregelungen

1. Die beschränkte Steuerpflicht

Das deutsche Einkommensteuerrecht unterscheidet bei der persönlichen Steuerpflicht zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen¹⁾, d. h. Personen mit Wohnsitz²⁾ oder gewöhnlichem Aufenthalt³⁾ im Inland, und beschränkt Steuerpflichtigen⁴⁾, die diese Merkmale nicht erfüllen. Während sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf das gesamte Welteinkommen erstreckt, ist die beschränkte Steuerpflicht in doppelter Hinsicht eingeschränkt⁵⁾; sie erfaßt nur inländische Einkünfte und davon nur diejenigen, die im Katalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgeführt sind⁶⁾.

Die beschränkte Steuerpflicht knüpft zwar am Besteuerungsgegenstand, also an der Besteuerungsquelle an⁷⁾ (den inländischen Einkünften), steuerpflichtig ist jedoch die Person. Es handelt sich also um eine Personensteuer mit objektsteuerartigem Charakter⁸⁾⁹⁾.

1) § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG

2) § 13 StAnpG

3) § 14 StAnpG, vgl. dazu Bellstedt, Christoph, GmbHR 1973, S. 126

4) § 1 S. 3 EStG

5) Clausen, Uwe, DStZ A 1974, S. 315

6) Rosenau, Heinz, DB 1973, S. 1037 f.

7) Debatin, Helmut, BB 1960, S. 1015

8) Herrmann/Heuer, § 1 Anm. 26, § 49 Anm. 2;

Clausen, Uwe, DStZ A 1974, S. 318;

Grossfeld, Bernhard, Basisgesellschaften, S. 14

9) vgl. dazu unten 2. Abschn. A 1.

Die Steuer wird in den meisten Fällen¹⁰⁾ im Wege des Abzugsverfahrens erhoben, indem der inländische Schuldner der Leistung den Steuerabzugsbetrag einbehält¹¹⁾. Die Steuerschuld ist damit abgegolten¹²⁾, es handelt sich also nicht nur um eine Vorausszahlung, wie es bei unbeschränkter Steuerpflicht die Lohnsteuer oder die Kapitalertragsteuer ist. Der Steuerabzug beträgt im Normalfall 25 %¹³⁾, bei Aufsichtsratsbezügen 30 %¹⁴⁾, er ist jedoch in den meisten DBA der Bundesrepublik Deutschland ermäßigt¹⁵⁾. Lediglich in den restlichen Fällen, also hauptsächlich bei Einkünften aus einem inländischen Gewerbebetrieb wird die Steuer durch Veranlagung ermittelt und festgesetzt, sie beträgt dann mindestens 25 % bei einem Freibetrag von DM 840,-¹⁶⁾.

Persönliche Umstände des Steuerpflichtigen werden weitgehend außer acht gelassen¹⁷⁾. Es kann die Splittingtabelle für Verheiratete nicht angewandt werden, es gibt keine Kinderfreibeträge, keine außergewöhnliche Belastung, keine Pauschalbeträge für Werbungskosten oder Sonderausgaben (hier dürfen nur die nach § 10 Abs. 1 Nr. 6

10) § 50 a Abs. 1, S. 4 EStG

11) § 50 a Abs. 5 EStG

12) § 50 Abs. 5 EStG

13) § 50 a Abs. 4, wird die Tätigkeit nach § 50 a Abs. 3 a im Inland ausgeführt, dann 15 %

14) § 50 a Abs. 2 EStG

15) Siehe Gutachten der Steuerreformkommission zum Außensteuergesetz, DB 1970, S. 2329

16) § 50 Abs. 3 EStG

17) Bellstedt, Christoph, International verflochtene Gesellschaften, S. 18

ESTG abzugsfähigen Teile der Vermögensabgabe berücksichtigt werden)¹⁸⁾.

Diese beabsichtigte steuerliche Schlechterstellung der beschränkten Steuerpflichtigen¹⁹⁾ wird zumindest bei Beziehern hoher Einkommen durch die Abgeltungswirkung der für sie relativ niedrigen Abzugssteuern nicht nur aufgehoben sondern zu einem deutlichen Steuervorteil gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen. Dieser wird jedoch im allgemeinen durch eine Besteuerung im Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen kompensiert²⁰⁾. Besteht nun aber in diesem Wohnsitzstaat nur eine geringe oder gar keine Besteuerung dieser Einkünfte, so kann sich aus dem oben erwähnten Steuergefälle zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ein nicht unerheblicher Anreiz zur Wohnsitzverlagerung in ein solches niedrigbesteuerndes Land ergeben.

2. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

a) § 2 AStG

Um diesen Anreiz auszuschalten, wurde im AStG 1972¹⁾ die erweiterte beschränkte Steuerpflicht geschaffen. Sie betrifft aus dem Inland ausgewanderte natürliche Personen, die hier bisher nur beschränkt, evtl. gar nicht mehr steuerpflichtig waren²⁾. Diese Personen müssen folgende Voraussetzungen erfüllen³⁾:

18) § 50 Abs. 1 EStG

19) zur Verfassungsgemäßheit hinsichtlich Art. 3 GG, vgl. BVerfG v. 24. 9. 1965 StRK 1966 Art. 3 R 273, BFH v. 5. 2. 1965 BStBl III 1965, S. 352

20) Debatin, Helmut DStZ A 1971, S. 95

1) Art. 1 des AStRG v. 8. 9. 1972, BGBl 1972 I, S. 1713

2) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 4

3) zur Feststellung, wann diese Voraussetzungen gegeben sind vgl. Gais, Wolfgang, Grützinger, Siegfried, DB 1973, Beil. Nr. 10

1. Es muß eine sog. persönliche Inlandsbindung⁴⁾ vorliegen, d.h. die betreffende Person muß innerhalb der letzten 10 Jahre vor ihrer Auswanderung⁵⁾ mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig und gleichzeitig Deutscher im Sinne des Art. 116 Abs. 1 GG gewesen sein.
2. Es muß eine sachliche (wirtschaftliche) Inlandsbindung⁶⁾ vorliegen. Das Gesetz nennt mehrere Möglichkeiten, die alternativ nebeneinanderstehen; der Steuerpflichtige muß Unternehmer oder Mitunternehmer im Inland sein, oder der Anteil der "nichtausländischen Einkünfte"⁷⁾ muß 30 % der Gesamteinkünfte oder absolut DM 120.000,- übersteigen, oder der inländische Anteil des Vermögens muß größer als 30 % sein, bzw. DM 300.000,- absolut übersteigen.
3. Der Ausgewanderte muß in einem niedrig besteuernenden ausländischen Gebiet ansässig oder aber nirgends ansässig sein, also durch Umherziehen das Entstehen einer Steuerpflicht in irgendeinem Land vermeiden⁸⁾. Ein niedrigbesteuerndes Gebiet liegt vor, wenn die dortige Einkommensteuerbelastung um ein Drittel geringer ist als in der Bundesrepublik Deutschland, dabei wird typisierend auf das Einkommen einer unverheirateten Person von DM 150.000,- per anno⁹⁾ abgestellt. Ebenso liegt ein niedrig besteuernendes Gebiet vor, wenn die steuerliche Belastung der Person gegenüber der allgemeinen Belastung erheblich gemindert sein kann, also eine Vorzugsbesteuerung möglich ist¹⁰⁾. In beiden Fällen steht der Nachweis offen, daß die

4) § 2 Abs. 1 AStG

5) Diese Auswanderung kann auch vor Inkrafttreten des AStG am 1. Jan. 1972 erfolgt sein, da Anknüpfungspunkt nicht die Auswanderung, sondern die jetzige Ansässigkeit und die früher unbeschränkte Steuerpflicht sein soll (§ 20 Abs. 2 AStG).

6) § 2 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 AStG

7) § 34 c EStG, § 68 g EStDV

8) § 2 Abs. 1 AStG

9) § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG

10) § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG

individuelle Belastung mindestens zwei Drittel der inländischen Einkommensteuer beträgt.

Als Rechtsfolge erweitert § 2 AStG für einen Zeitraum von 10 Jahren die beschränkte Steuerpflicht über den Katalog des § 49 EStG hinaus auf alle nichtausländischen Einkünfte¹¹⁾, sofern innerhalb eines Veranlagungszeitraums die Bagatellgrenze von DM 32.000,- überschritten wird.

Für die Berechnung des Steuersatzes wird das gesamte Welteinkommen¹²⁾ des Steuerpflichtigen zugrunde gelegt (Progressionsvorbehalt). Die Abgeltungswirkung der Abzugssteuern¹³⁾ entfällt, der Mindeststeuersatz von 25 %¹⁴⁾ bleibt jedoch bestehen, er darf außerdem die Abzugssteuer nicht unterschreiten¹⁵⁾.

Um zu verhindern, daß durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht eine höhere inländische Belastung entsteht als bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz im Inland, ist diese als Obergrenze¹⁶⁾ festgelegt; wäre aber die Steuer bei normaler beschränkter Steuerpflicht schon höher, so ist dieser Betrag die Obergrenze.

b) § 5 AStG

Da durch Verlagerungen der Einkünfte und des Vermögens auf eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen des § 2 AStG umgangen werden können, sind die Einkünfte und das Vermögen ei-

11) § 2 Abs. 1 AStG

12) § 2 Abs. 5 AStG

13) § 50 Abs. 5 EStG

14) § 50 Abs. 3 EStG

15) § 2 Abs. 5 S. 3 AStG

16) § 2 Abs. 6 AStG

ner solchen Gesellschaft, die die Voraussetzungen nach § 5 AStG erfüllt¹⁾, dem Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Inlandsbindung sowie der Bagatellgrenze zuzurechnen.

§ 5 AStG enthält diese notwendige Ergänzung zu § 2 AStG²⁾. Ursprünglich war eine erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht für von Ausgewanderten beherrschten Gesellschaften vorgesehen³⁾; da diese jedoch aufgrund von DBA gegenüber dem Ausland⁴⁾ nicht durchzusetzen gewesen wäre, wurde die Durchgriffsbesteuerung gewählt. Nichtausländische Einkünfte einer solchen zwischengeschalteten Gesellschaft werden dem Anteilseigner zugerechnet und sind damit bei diesem steuerpflichtig⁵⁾.

Voraussetzung war bis 1974, daß es sich dabei um eine erweitert beschränkt steuerpflichtige Person i.S. des § 2 AStG handelt und diese entweder allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen zu mehr als der Hälfte an der zwischengeschalteten Gesellschaft beteiligt ist⁶⁾. Außerdem muß es sich um Einkünfte handeln, die nach den §§ 7 - 14 AStG dem Steuerpflichtigen bei unbeschränkter Steuerpflicht zugerechnet werden. Nach den §§ 7 - 1 AStG⁷⁾ werden Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft dem inländischen Anteilseigner direkt zugerechnet. Zwischengesellschaft ist eine ausländische Kapitalgesellschaft für die sog. Zurechnungseinkünfte, auch passive oder schädliche Einkünfte genannt⁸⁾,

1) § 2 Abs. 4 AStG

2) Herrmann/Heuer, § 5 Anm. 8

3) vgl. dazu o.V., DB 1971, Beil. 14

4) Herrmann/Heuer, § 5 Anm. 6 mit der dort angeführten Literatur

5) § 5 Abs. 1 AStG

6) ebenda

7) Auf die §§ 7 - 14 AStG, die Regelungen der Basisgesellschaften, kann hier nicht näher eingegangen werden.

8) § 8 Abs. 1, Abs. 3 AStG; Flick/Wassermeyer/Becker, § 8 Anm. 5 (§ 8 Abs. 1 enthält den Katalog der unschädlichen Einkünfte)

sofern diese Einkünfte niedrigbesteuert sind⁹⁾.

Im ErbStRG 1974 wurde § 5 AStG geändert. Eine Person i.S. des § 2 AStG liegt jetzt schon vor, wenn die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 erfüllt sind. Außerdem genügt es, wenn mehrere Personen der oben genannten Art i.S. des § 7 AStG allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen an der Gesellschaft beteiligt sind. Zusätzlich fiel die Verweisung auf die §§ 9 - 13 AStG weg.

Dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen werden nach § 5 AStG unter den genannten Beteiligungsvoraussetzungen die nichtausländischen, bei der zwischengeschalteten Gesellschaft niedrigbesteuerten passiven Einkünfte hinzugerechnet.

Das inländische Vermögen, das den hinzuzurechnenden Einkünften zugrunde liegt, haftet für diese Schulden (§ 5 Abs. 2 AStG).

Für die zwischengeschalteten Gesellschaften wird der Gewinn einheitlich und gesondert festgestellt (§ 5 Abs. 3 AStG i.V. mit § 18 AStG).

3. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG

Nach § 17 EStG gehört der Gewinn aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen¹⁾ zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und ist damit einkommensteuerpflichtig.

9) 30 %

1) Mindestens 25%; es genügt, wenn diese Beteiligungsquote irgendwann während der letzten fünf Jahre bestanden hat; bei unentgeltlichem Erwerb wird die Stellung des Rechtsvorgängers mitberücksichtigt.

Der veräußerte Anteil muß mindestens 1 % des Kapitals der Gesellschaft betragen, der Veräußerungsgewinn²⁾ errechnet sich aus Verkaufserlös abzüglich Anschaffungskosten und abzüglich der Veräußerungskosten. Nach Abs. 3 bleibt ein Betrag von DM 20.000,- unberücksichtigt. Er ermäßigt sich jedoch um den Teil des Veräußerungsgewinns, der DM 80.000,- übersteigt. Eine Kapitalherabsetzung wird der Veräußerung gleichgestellt³⁾.

Bei der Ermittlung der Steuerschuld ist der ermäßigte Tarif nach § 34 EStG anzuwenden⁴⁾.

Begründet wird diese Regelung⁵⁾ zum einen mit der Möglichkeit der Umgehung der Doppelbelastung⁶⁾ von Körperschaften, die einem wesentlich Beteiligten dadurch offenstünden, daß er durch seinen Einfluß auf die Gesellschaft diese zum Verzicht auf Ausschüttungen bewegen könnte, und seinen Gewinn später durch Verkauf steuerfrei "abkassieren" würde.

Der andere Grund⁷⁾ ist in der wirtschaftlichen Stellung eines wesentlich Beteiligten zu sehen. Dem Einfluß nach gleicht seine Stellung der eines Mitunternehmers.

2) § 17 Abs. 2 EStG

3) § 17 Abs. 4 EStG

4) § 17 Abs. 3 i.V. mit § 16 Abs. 5, § 34 EStG

5) vgl. Herrmann/Heuer, § 17 Anm. 2; Züll, H., Die Einkommensteuer bei der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, S. 18 ff.; Salditt, Franz, Stuw, 1972, S. 31 ff. mit weiterer Literatur

6) § 20 EStG

7) Herrmann/Heuer, § 17 Anm. 2; Salditt, Franz, Stuw 1972, S. 32 mit der dort aufgeführten Literatur

4. Die Vermögenszuwachsbesteuerung nach § 6 AStG

Verlegt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz ins Ausland, so bleibt das Besteuerungsrecht nach § 17 EStG über § 49 Abs. 1 Nr. 2 c EStG innerhalb der beschränkten Steuerpflicht erhalten. Legt er seinen Wohnsitz aber in ein Land, mit dem die Bundesrepublik Deutschland ein DBA abgeschlossen hat und in diesem auf das Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns verzichtet hat¹⁾, dann entgehen die im Inland gelegten stillen Reserven der deutschen Besteuerung²⁾.

§ 6 AStG läßt nun bei Wegzug eines wesentlich Beteiligten die Steuerpflicht nach § 17 EStG bei inländischen Kapitalgesellschaften auch ohne Veräußerung entstehen³⁾. Voraussetzung ist eine insgesamt mindestens 10 Jahre bestehende unbeschränkte Steuerpflicht⁴⁾; hat der Wegziehende die Anteile unentgeltlich erworben, sind Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsvorgängers mitzuberücksichtigen⁵⁾.

Hat der wesentlich Beteiligte diese Anteile schon vor dem erstmaligen Begründen einer unbeschränkten Steuerpflicht besessen, so zählt als Anschaffungspreis der gemeine Wert zu diesem Zeitpunkt⁶⁾. Als Veräußerungspreis gilt der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Wegzuges.

Die beschränkte Steuerpflicht bei tatsächlicher Veräußerung⁷⁾ bleibt bestehen, wobei der bereits nach § 6 AStG

1) wie in den meisten DBA

vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 2

2) inwieweit hier Fälle der sog. Steuerentstrickung eingreifen vgl. unten 3. Abschn. A

3) § 6 Abs. 1 AStG

4) ebenda

5) § 6 Abs. 2 AStG

6) § 6 Abs. 1 AStG

7) § 17 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2c EStG

versteuerte Vermögenszuwachs zu berücksichtigen ist.

Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht gleichgestellt sind folgende "Ersatztatbestände"⁸⁾⁹⁾:

1. die ganze oder teilweise unentgeltliche Übertragung solcher Anteile auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtige;
2. der Verlust der Steuerhoheit aufgrund eines DBA durch Begründung eines Doppelwohnsitzes;
3. die Einbringung der Anteile in einen ausländischen Betrieb, wenn auf das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne diesem Land gegenüber durch ein DBA verzichtet wurde;
4. der Tausch gegen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.

Nach Absatz 4 entfällt der Steueranspruch des § 6 Abs. 1 AStG, wenn der Wegzug nur vorübergehender Art ist. Die Abwesenheit darf längstens fünf Jahre betragen, bei beruflichen Gründen kann sie auf 10 Jahre verlängert werden. Absatz 5 enthält eine Stundungsregelung, da dem Anfall der Steuerpflicht kein Anfall liquider Mittel gegenübersteht.

8) § 6 Abs. 3 Nr. 1 - 4 AStG

9) Ist Erbschaftsteuer zu entrichten, entfällt auf Antrag die Steuerpflicht bzw. sie wird ermäßigt.

2. A b s c h n i t t

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht
im Einkommensteuerrecht

A Stellung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht im Steuerrecht

1. Die Arten der persönlichen Steuerpflicht

Wie oben erwähnt¹⁾, unterscheidet das deutsche Steuerrecht bei der persönlichen Steuerpflicht grundsätzlich zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Unterscheidungskriterium ist die Ansässigkeit im Inland. Besteht dort ein Wohnsitz (§ 13 StAnpG) oder gewöhnlicher Aufenthalt (§ 14 StAnpG), so sind die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt, wenn nicht, besteht eine beschränkte Steuerpflicht, sofern die betroffene Person Einkünfte aus dem Inland (Katalog des § 49 EStG) hat.

Die Konzeption der unbeschränkten Steuerpflicht ist auf die Erfassung des gesamten Welteinkommens des Steuerpflichtigen gerichtet (Totalitätsprinzip), während bei beschränkter Steuerpflicht nur Einkünfte besteuert werden, die aus dem Inland stammen (Territorialitätsprinzip).

Die Beschränkung der Besteuerung auf Einkünfte bzw. Vorgänge innerhalb des eigenen Hoheitsgebietes war bei Beginn einer geregelten Steuererhebung üblich²⁾. Diese Einschränkung galt sowohl für Verbrauchsteuern (wo sie auch noch gültig ist), wie auch für Steuern auf Erträge, die an den Einkunftsquellen ansetzten (Schedulenprinzip)³⁾.

1) 1. Abschn. C 1 a

2) Debatin, Helmut, FR 1969, S. 277

3) ebenda

Grundgedanke des Totalitätsprinzip, das das Territorialitätsprinzip bei der Besteuerung des Einkommens von Steuerinländern (Personen die für die Besteuerung zum Inland gerechnet werden)⁴⁾ in den meisten westlichen Steuerrechtsordnungen abgelöst hat⁵⁾ ist die Besteuerung des Einzelnen nach seiner Leistungsfähigkeit.

Zu einer solchen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bietet sich als Besteuerungsgrundlage in erster Linie das Einkommen an, da in ihm (neben dem Vermögen) die persönliche finanzielle Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt⁶⁾. Dabei kann es jedoch keine Rolle spielen, ob das Einkommen aus dem Inland oder aus dem Ausland stammt. Zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gehört neben der Erfassung des Gesamteinkommens auch die Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen (Familienstand usw.).

Neben der Erfassung des Gesamteinkommens (oder Welteinkommens) von Steuerinländern durch die unbeschränkte Steuerpflicht werden die Einkünfte von Steuerausländern soweit sie aus dem Inland stammen (siehe z.B. den Katalog des § 49 EStG) im Quellenstaat erfaßt. Hier wird also weiterhin nach dem Territorialitätsprinzip besteuert. Dabei tritt die Äquivalenztheoretische Begründung der Besteuerung noch stark in den Vordergrund⁷⁾. Der Steuerausländer erzielt im Inland Einkünfte, nimmt zur Erzielung dieser Einkünfte die inländische Infrastruktur in Anspruch und soll deshalb auch im Inland Steuern bezahlen.

4) Korn/Dietz/Debatin, Systematik I Rand-Nr. 23

5) vgl. Debatin Helmut, FR 1969, S. 277

6) ebenda, S. 278

7) zur Äquivalenztheorie vgl. etwa Isay, Ernst, Internationales Finanzrecht, S. 37

Die Besteuerung der Steuerinländer nach dem Totalitätsprinzip und die gleichzeitige Besteuerung von Steuerausländern nach dem Territorialitätsprinzip ist durch ihr Zusammentreffen (der Steuerausländer ist in seinem Wohnsitzstaat ja Steuerinländer) eine der Hauptursachen für die internationale Doppelbesteuerung⁸⁾.

Ein Verzicht auf jede Art der Besteuerung des Einkommens von Steuerausländern durch den Quellenstaat⁹⁾ ist jedoch nicht durchführbar, da sonst durch die Wahl des Wohnsitzes, bzw. des Sitzes einer Körperschaft die Höhe der Besteuerung fast "frei gewählt" werden könnte. Auch würde ein Verzicht auf die Quellenbesteuerung eine starke Benachteiligung derjenigen Staaten mit sich bringen, in denen die Einkommen erwirtschaftet werden, während reine "Wohnsitzstaaten" die alleinigen Nutznießer einer solchen Lösung wären¹⁰⁾.

Eine Besteuerung der Einkommen nur nach dem Territorialitätsprinzip scheint diese Probleme zu vermeiden und auch eine Vereinfachung der Besteuerung im internationalen Rahmen mit sich bringen (Wegfall von DBA). Auch scheint der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit gewahrt, da die Einkünfte ihrer Art und Höhe nach nach dem Steuerrecht des jeweiligen Herkunftslandes belastet würden¹¹⁾. Da aber fast in allen Ländern die Einkommensteuertarife progressiv gestaltet sind, würde eine Besteuerung nur durch den Quellenstaat zu einem u. U. erheblichen Progressionsgewinn für diejenigen Steuerpflichtigen führen, deren Einkünfte sich auf mehrere Staaten verteilen.

8) vgl. 4. Abschn. A 1

9) der sich zunächst als Lösung anbieten würde, wenn grundsätzlich das Totalitätsprinzip angewandt werden soll.

10) und dadurch in der Lage wären, ihre Steuersätze zu senken um zusätzlich attraktiver als Sitzstaat zu werden.

11) Endriss, Horst-Walter, FR 1968, S. 340

Theoretisch wäre zwar auch eine Anwendung des Progressionsvorbehaltes¹²⁾ (Besteuerung des Einkommens das dem entsprechenden Staat zugeteilt ist mit dem Steuersatz, der sich ergeben würde, wenn das gesamte Welteinkommen zugrunde gelegt würde, § 32 b EStG) bei der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip möglich. Sie brächte jedoch große Schwierigkeiten mit sich, da der Quellenstaat, der evtl. nur das Besteuerungsrecht für eine Dividendenzahlung hat, das gesamte Welteinkommen dieses Steuerpflichtigen ermitteln müßte.¹³⁾.

Außerdem wäre auch eine Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen erheblich erschwert, da eine Aufteilung z. B. von Sonderausgaben auf die Länder aus denen Einkommen bezogen wird praktisch nicht durchführbar ist¹⁴⁾.

Eine Besteuerung nur nach dem Territorialitätsprinzip würde also auch keine gerechte Besteuerung mit sich bringen, so daß das Nebeneinander von Totalitätsprinzip und Territorialitätsprinzip bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht hingenommen werden muß.

2. Die Bedeutung des Wohnsitzes

a) Der Wohnsitz als Abgrenzungskriterium bei der persönlichen Steuerpflicht

Wenn nebeneinander die Besteuerung nach dem Totalitätsprinzip für Steuerinländer und dem Territorialitätsprinzip für Steuerausländer vorgenommen wird,

12) Endriss, Horst-Walter, FR 1968, S. 342 f., der diesen Weg für gangbar hält.

13) Debatin, Helmut, FR 1969, S. 283

14) ebenda

muß zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ein Abgrenzungskriterium bestehen. Im deutschen Steuerrecht wird die unbeschränkte Steuerpflicht an das Bestehen eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes geknüpft (Abgrenzung nach dem Wohnsitzprinzip). Das Steuerrecht gibt dafür in § 13 bzw. § 14 StAnpG eine eigene Definition für diese Begriffe, es ist also nicht an den bürgerlichrechtlichen Wohnsitzbegriff gebunden, sondern stellt auf das tatsächliche Innehaben einer Wohnung bzw. das tatsächliche Bestehen des gewöhnlichen Aufenthaltes ab¹⁾.

Die Wahl des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes als Abgrenzungskriterium für die unbeschränkte Steuerpflicht ist durch die mit dem Wohnsitz verbundene Zugehörigkeit zu der Gemeinschaft begründet, so daß der Betreffende dort auch voll besteuert werden soll. Andere Rechtsordnungen (z.B. die USA) beziehen in ihrer unbeschränkten Steuerpflicht alle ihre Staatsangehörigen ein, egal ob sie im Inland oder Ausland leben (Staatsangehörigkeitsprinzip). Hier liegt die Begründung für die volle Besteuerung in der Zugehörigkeit zur Staatsgemeinschaft (deren diplomatischen Schutz der Staatsbürger ja auch im Ausland genießt).

Beide Abgrenzungskriterien sind zulässig, allerdings erscheint das Wohnsitzprinzip begründeter, da die Bindung an die (wirtschaftliche²⁾) Gemeinschaft durch den Wohnsitz für Besteuerungszwecke enger ist.

1) Wenn von steuerlichem Wohnsitz gesprochen wird, wird oft der gewöhnliche Aufenthalt mit in den Begriff einbezogen.

2) Die wirtschaftliche Bindung ist m. E. für Zwecke der Besteuerung wichtiger als die Staatsangehörigkeit.

b) Wohnsitzwechsel

In der Überschrift zum zweiten und zum dritten Teil des ASTG wird der Begriff Wohnsitzwechsel verwendet. Unter Wohnsitzwechsel (oder auch Wohnsitzverlegung) wird hier nicht der eigentliche Wohnsitzwechsel ins Ausland verstanden, sondern die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht. Das Ende eines gewöhnlichen Aufenthaltes steht also dem Wohnsitzwechsel gleich, während ein Wohnsitzwechsel ins Ausland unter Beibehaltung der unbeschränkten Steuerpflicht keine einkommensteuerlichen Folgen auslöst, die unter das Thema dieser Arbeit fallen.

3. Verhältnis der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht

Zu den, durch Ansässigkeit bzw. Nichtansässigkeit unterschiedenen Arten der persönlichen Steuerpflicht ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch das ASTG dazugekommen.

Sie soll keine grundsätzliche Abweichung¹⁾ der bisherigen Aufteilung²⁾ in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht darstellen, sondern nur eine ergänzende Regelung zur beschränkten Steuerpflicht. Dies ist zutreffend im Bezug auf den betroffenen Personenkreis, da von ihr nur Personen erfaßt werden können, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind.

1) Bellstedt, Christoph, GmbHR 1973, S. 127 f.

2) deshalb hätte die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auch im EStG geregelt werden sollen, Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 66

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht läßt die Folgen der normalen beschränkten Steuerpflicht bestehen und bringt eine zusätzliche steuerliche Belastung durch die Ausdehnung der betroffenen inländischen Einkünfte³⁾ die Aufhebung der Abgeltungswirkung der Abzugssteuern⁴⁾, sowie der Anwendung der Vollprogression auf die von ihr betroffenen Einkünfte⁵⁾.

Diese zusätzliche Belastung soll gerechtfertigt sein, da die beschränkte Steuerpflicht unter der Annahme einer kompensierenden Besteuerung im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen stehe⁶⁾, es an dieser Besteuerung bei Vorliegen der Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht aber fehle (Ansässigkeit im Niedrigsteuerland).

Die Ausgestaltung der Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht deuten allerdings eher auf einen engeren Zusammenhang mit der unbeschränkten Steuerpflicht hin, da auf persönliche Merkmale wie Staatsangehörigkeit⁷⁾, Dauer der vorangegangenen unbeschränkten Steuerpflicht abgestellt wird. Auch die Rechtsfolge entspricht eher der unbeschränkten Steuerpflicht als der beschränkten Steuerpflicht, vor allem wegen der Anwendung der Vollprogression.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wurde zwar als Modifizierung der beschränkten Steuerpflicht geschaffen,

3) vgl. 2. Abschn. B 2

4) vgl. 2. Abschn. C 2

5) vgl. 2. Abschn. C 2

6) Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 95

7) vgl. 2. Abschn. C 1

praktisch stellt sie jedoch eine für einen bestimmten Zeitraum für das Inland fortbestehende⁸⁾, um ausländische Einkünfte verkürzte⁹⁾ unbeschränkte Steuerpflicht dar, ohne das Merkmal der Ansässigkeit¹⁰⁾.

4. Systematische Rechtfertigung

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht läßt sich von der Ausgestaltung ihrer Merkmale her schwer in die Systematik der persönlichen Steuerpflicht einordnen; auf keinen Fall stellt sie eine zwingende Folgerung aus deren Systematik dar. Als welche Art von Regelung die erweiterte beschränkte Steuerpflicht anzusehen ist, soll anhand ihrer Rechtfertigungsgründe untersucht werden¹⁾. Sie könnte als Abrundung der beschränkten Steuerpflicht gegenüber Niedrigsteuerländern angesehen werden, bei denen es, wie oben erwähnt²⁾ an der kompensierenden Besteuerung durch den Wohnsitzstaat fehlt. Sie wäre dann eine, aus Gleichheitsgründen notwendige, zusätzliche Belastung. Da gegen spricht jedoch die Ausgestaltung der Voraussetzungen (Anknüpfung an Staatsangehörigkeit, Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht vor der Auswanderung, ja die Tatsache, daß überhaupt nur Auswanderer betroffen werden), sowie vor allem auch die zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht³⁾. Aus diesen Gründen kann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht als aus Gleichheitsgründen zwingende notwendige Ergänzung der beschränkten Steuerpflicht angesehen werden⁴⁾.

8) Hillert, August, StB 1972, S. 130

9) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 15;

Kreißer, Reinhold, BB 1971, S. 1231

10) ebenda

1) vgl. dazu insgesamt Salditt, Franz, StuW 1972, S. 16 ff.

2) vgl. 2. Abschn. A 16; Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 932; Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 95

3) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 18

4) Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung vgl. unten 2. Abschn. D

Daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht fünf Jahre unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten zehn Jahren vor dem Wegzug voraussetzt, könnte darauf hindeuten, daß es sich bei ihr um eine äquivalenztheoretisch begründete nachträglich erhobene Steuer handelt, die als Entgelt für den früher aus der deutschen Infrastruktur gezogenen Nutzen aufgefaßt werden könnte. Dagegen spricht⁵⁾ allerdings, daß Voraussetzung das Weiterbestehen inländischer Interessen ist, so daß durch eine Veräußerung dieses Vermögens eine Steuerpflicht nach § 2 AStG vermieden wird.

Da die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht nur Auswanderer erfaßt, die ohne sachlichen Grund ausgewandert sind, kann man hier auch nicht von einer Rechtsmißbrauchsregelung nach den §§ 6 und 11 StAnpG sprechen⁶⁾⁷⁾, da eine persönliche Auswanderung, die auch tatsächlich erfolgt ist, kein Mißbrauch der bürgerrechtlichen Gestaltungsfreiheit sein kann, auch wenn sie zur Erreichung von Steuervorteilen führt.

Durch die Regelung des § 2 AStG soll ein bestimmtes politisches Ziel erreicht werden⁸⁾. Es handelt sich um eine Interventionsregelung⁹⁾, deren Ziel die Verhinderung der Auswanderung aus steuerlichen Gründen ist. Dies soll durch Beseitigung der steuerlichen

5) vgl. Salditt, Franz, Stuw 1972, S. 18, 19, der außerdem darauf hinweist, daß es kaum angeht, eine unbeschränkte Steuerpflicht, die an der Leistungsfähigkeit orientiert war, ex post äquivalenztheoretisch auszulegen.

6) Dagegen spricht auch, daß die Rechtsmißbrauchsregelung des Steueranpassungsgesetzes im "Vorhof" des Gesetzes stehen soll, vgl. Einführungserlaß zum AStG Tz O.

7) Telkamp, Heinz-Jürgen, Stuw 1972, S. 103;

Salditt, Franz, Stuw 1972, S. 19

8) vgl. 1. Abschn. B 2

9) Salditt, Franz, Stuw 1972, S. 19 ff.

Vorteile erfolgen, die sich aus der Verlagerung des Wohnsitzes in ein Niedrigsteuerland ergeben¹⁰⁾.

Eine steuerliche Interventionsregelung wie sie hier vorliegt ist grundsätzlich zulässig¹¹⁾, allerdings muß sie sachgerecht sein, vor allem ihre Ausgestaltung sowie die Differenzierung hinsichtlich des von der Regelung betroffenen Personenkreises. Als nicht sachgerecht muß bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht angesehen werden, daß sie auch Auswanderer trifft, die zweifelsfrei aus sachgerechten nichtsteuerlichen Motiven ausgewandert sind. Dadurch werden die Grenzen einer Interventionsregelung erreicht, da die Intervention über den angestrebten Zweck hinausgeht.

-
- 10) Ein derartiger Vorteil aus dem internationalen Steuergefälle ist zweifellos vorhanden, vor allem für Auswanderer, die die, in den meisten Steuer-oasen geringeren Infrastrukturleistungen des Staates nur wenig interessieren, da ihre wirtschaftlichen Interessen weiterhin im Inland liegen, Salditt, Franz, StW 1972, S. 20
- 11) BVerfG v. 17.7.74 NJW 1975, S. 31 ff.
siehe auch Schick, Walter, Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung 1975, S. 326 ff.

B Einzelfragen zur erweiterten beschränkten
Steuerpflicht

1. Mehrfachauswanderung

a) Fristenberechnung

Bei den persönlichen Voraussetzungen für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht werden im § 2 Abs. 1 AStG zwei Fristen gesetzt. Die betroffene Person muß "innerhalb der letzten 10 Jahre 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig" gewesen sein und die Dauer der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist auf 10 Jahre begrenzt.

Die Anwendung dieser Fristen bedarf einer Klarstellung, vor allem dann, wenn der betroffene Steuerpflichtige nicht nur einmal auswandert, sondern in der Bundesrepublik Deutschland wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird und sie dann erneut verläßt.

Zunächst stellt sich die Frage, nach welchen Gesichtspunkten diese Fristen zu berechnen sind. Bei der Dauer der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ergibt sich die Antwort direkt aus dem Gesetz¹⁾. Die 10 Jahre laufen von Beginn des Veranlagungszeitraumes an, der dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht folgt. Demzufolge kann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht maximal fast 11 Jahre dauern, wenn der Steuerpflichtige kurz nach Jahresbeginn auswandert²⁾.

1) §§ 2 Abs. 1 AStG, 145 Abs. 1 AO i. Verb. mit 188 Abs. 2 BGB, Flick/Wassermeyer/Becker § 2 Anm. 18

2) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 350, Flick/Wassermeyer/Becker § 2 Anm. 19

Anders ist es bei den Zeiträumen innerhalb deren vor der Auswanderung die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen mußte. Diese Fristen berechnen sich, da keine anderweitigen Vorschriften darüber im Steuerrecht zu finden sind, nach den zivilrechtlichen Bestimmungen der §§ 187 ff. BGB³⁾. Sowohl der Zehnjahreszeitraum als auch die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht beginnen bzw. enden jeweils mit dem Tag, an dem die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind⁴⁾. Praktisch bedeutet dies, daß bei einer Auswanderung im Jahre 1962⁵⁾, die Verhältnisse ab 1952, also 20 Jahre zurück, zu prüfen sind, um festzustellen, ob für 1972 eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht vorliegt⁶⁾.

Kehrt nun ein erweitert beschränkt Steuerpflichtiger in die Bundesrepublik zurück und gibt dann seine unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der Dauer der ursprünglichen erweiterten beschränkten Steuerpflicht erneut auf, dann kommt es zu Überlagerungen in der Art der persönlichen Steuerpflicht. Durch die Wiedereinwanderung tritt automatisch unbeschränkte Steuerpflicht ein, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht entfällt daneben, lebt jedoch bei Wiederauswanderung erneut auf⁷⁾. Bei der zweiten Auswanderung sind die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuer-

3) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 349

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 13, 15

5) Inwieweit diese Rückwirkung des § 20 Abs. 2 AStG verfassungsgemäß ist siehe unten 2. Abschn. D

6) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 16, Vogel, DB 1972 S. 1404 f. Richter, Heinz, AWD 1974 S. 350 schlägt in diesem Zusammenhang eine Überdenkung der Aufbewahrungsfristen vor.

7) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 21

pflcht erneut zu prüfen⁸⁾. Sind sie erfüllt, tritt eine neue erweiterte beschränkte Steuerpflicht in Kraft, die die alte zeitlich überlagert, deren Dauer sich aber nach dem Zeitpunkt der zweiten Auswanderung richtet⁹⁾.

b) Wechsel von Hoch- in Niedrigsteuerländer bzw. umgekehrt

Verlegt ein erweitert beschränkt Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz aus einem Niedrigsteuerland in ein normal besteuernendes Gebiet, so ist eine Voraussetzung des § 2 AstG nicht mehr erfüllt, die betreffende Person ist dann nur noch normal beschränkt steuerpflichtig¹⁾. Beschränkte und erweiterte beschränkte Steuerpflicht können wechseln²⁾, auch innerhalb eines Veranlagungszeitraumes³⁾. In diesem Fall müssen zwei Veranlagungen durchgeführt werden. Verlegt ein normal beschränkt Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland und erfüllt er die sonstigen Voraussetzungen des § 2 AstG, dann wird er erweitert beschränkt steuerpflichtig⁴⁾. Der Beginn dieser mindestens zehnjährigen Steuerpflicht wird jedoch vom Zeitpunkt der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht an

8) Einführungserlaß zum AstG Tz 2. 1.1.

9) vgl. dazu die Beispiele bei Flick/Wassermeyer/Becker § 2 Anm. 17, Flick/Wassermeyer, Die AG 1973 S. 78, Richter, Heinz, AWD 1974, S. 349 f.

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 89 (1. Aufl.)

2) Einführungserlaß zum AstG Tz 2. 01. 2, das gilt auch, wenn z. B. keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen mehr gegeben sind, Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften S. 68

3) Baranowski, Die Information 1972, S. 460 stellt dies durch Auslegung des Abschn. 227 EStR fest, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 89 leiten es direkt aus dem AstG ab

4) Baranowsky, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 460

gerechnet, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht tritt also vom Zeitpunkt des zweiten Wohnsitzwechsels (bzw. der Aufgabe der Ansässigkeit überhaupt) für die Restdauer in Kraft. Diese erneuten Wohnsitzverlagerungen dürften die Finanzämter bei der Ermittlungsarbeit vor nicht geringe Probleme stellen⁵⁾.

2. Umfang der Einkünfte, die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

a) Unterscheidung nach Herkunft

aa) Nichtausländische Einkünfte

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 AStG über § 1 Abs. 3 EStG hinaus auf alle Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 EStG, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nichtausländische Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 EStG sind. Was unter ausländischen Einkünften i. S. des § 34c EStG zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Katalog des § 68b EStDV. Der Umfang der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist also nicht mehr wie bei der beschränkten Steuerpflicht¹⁾ durch "enumerative Aufzählung" festgelegt, er ist nur noch durch "enumerative Ausnahmen" limitiert²⁾.

Diese Eingrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte führt zu erheblichen Unklarheiten. In

5) Hier sei nur auf die Möglichkeit hingewiesen, daß der Steuerpflichtige in dem Hochsteuerland einen "Briefkasten" zurückläßt, ohne dort noch steuerpflichtig zu sein, seine Angaben dem Finanzamt gegenüber aber über diese Adresse abwickelt.

1) § 49 EStG

2) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 15, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 25

den meisten Abhandlungen³⁾ über die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wird als Ergebnis des § 2 Abs. 1 AStG der Umfang der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auf den gesamten Katalog des § 49 EStG ausgedehnt, zu dem noch zusätzlich diejenigen Einkünfte hinzukommen, die nicht ausländisch sind, also nicht unter die Aufzählung des § 68b EStDV fallen und damit bisher nicht beschränkt steuerpflichtig waren. Es sollen also alle Einkünfte aus inländischen Quellen erfaßt werden. Als wichtigstes Beispiel der zusätzlichen Erfassung werden Zinsen genannt, die von Inländern auf Nominaldarlehen ins Ausland gezahlt werden⁴⁾.

Die wesentlichen wirtschaftlichen Interessen, die in § 2 Abs. 1 Nr. 2 AStG genannt sind, haben ihre Bedeutung nur als Voraussetzung für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht. Eine Eingrenzung des Umfangs der Besteuerung auf Einkünfte aus diesen Quellen ist nicht gegeben⁵⁾.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht umfaßt damit sämtliche Einkünfte, die in § 49 EStG aufgezählt sind. Dazu kommen noch folgende nichtaus-

3) vgl. z.B. Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 34, Wöhrle, Winfried AStG S. 56, Debatin, Helmut, Stk-Rep. 1971 S. 390, derselbe, DStZ A 1972, S. 270, derselbe, DB 1974 Beilage 15 S. 12 sowie Einführungserlaß zum AStG Textziffer 2. 50. 1 und 2. 50. 2

4) Debatin, Helmut, DB 1974 Beilage 15 S. 12, vgl. dazu die Aufstellung, bei Flick/Wassermeyer/Becker § 2 Anm. 22 Nr. 2 und Anm. 29

5) Flick/Wassermeyer/Becker § 2 Anm. 25

ländische Einkünfte, sofern sie nicht schon in § 49 erwähnt sind⁶⁾:

1. "Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG, wenn der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist; hierunter fallen z. B. Zinsen aus von Inländern gegebenen Schuldscheindarlehen;
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen im Inland, sofern dieses nicht zu einem im Ausland belegenen Sachinbegriff gehört;
3. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen im Sinn des § 22 Ziff. 1 EStG, wenn der Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
4. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinn des § 22 Nr. 2 EStG, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht im Ausland belegen sind;
5. Einkünfte aus Leistungen, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
6. Einkünfte aus Gewerbebetrieben, die weder einer inländischen noch ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind;
7. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebs gehören oder im Inland belegen sind; hierzu gehört auch eine nicht schon unter § 17 EStG fallende Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat;

6) Einführungserlaß zum AStG Tz 2. 50. 1, vgl. dazu auch Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 22, Vogel, Horst, DB 1972, S. 1403, Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5, Ritter, Wolfgang, RWP-Blattei 14, S. 23, Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, 1972, S. 460, Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 360

8. andere Einkünfte, die das deutsche Steuerrecht (§ 49 EStG, § 68b EStDV) weder dem Inland noch dem Ausland zurechnet (z.B. Erträge aus beweglichen Sachen, die nicht zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebs gehören);
9. Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen nach § 5 AStG zuzurechnen sind."

bb) Isolierende Betrachtungsweise

Im Gegensatz zu der hauptsächlich vertretenen Meinung, daß sich die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf alle inländischen Einkünfte inkl. des Katalogs des § 49 EStG erstreckt, steht die im Kommentar von Flick/Wassermeyer/Becker vertretene Ansicht. Dort wird die Ausdehnung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auf alle auch inländischen Einkünfte als unzulässige Ausweitung des Gesetzeswortlauts bezeichnet¹⁾. Für Einkünfte, die sowohl im Katalog des § 49 EStG, als auch dem des § 68b EStDV enthalten sind²⁾, wäre dann eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht möglich, da "der lex specialis Charakter" des § 2 AStG soweit nicht reicht. Vielmehr würde dann für diese Einkünfte nur eine normale beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG bestehen³⁾. Im § 2 Abs. 1 AStG wird auf § 34c EStG hingewiesen, Anknüpfungspunkt sind also die ausländischen Einkünfte. Bei der normalen beschränkten Steuerpflicht wird durch die "isolierende Betrachtung"

-
- 1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 22, 23, siehe auch Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 574 f. und 578
 - 2) Als Beispiel wird selbständige Arbeit (Schriftsteller) genannt, die im Ausland erstellt, aber im Inland verwertet wird. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 24, 27, Flick, Stk-Rep 1971, S. 402, Salditt, Franz, StW 1972, S. 15
 - 3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 23

tungsweise"⁴⁾ eine Steuerpflicht begründet, weil nur auf den im Inland verwirklichten Tatbestand abgestellt wird. Entscheidend für diese Theorie war, daß die beschränkte Steuerpflicht an der inländischen Quelle anknüpft⁵⁾. Da nun die erweiterte beschränkte Steuerpflicht an den nichtausländischen Einkünften des § 34c EStG ansetzt, erfolgt dort die Abgrenzung vom Ausland her, es kommt also nur auf den im Ausland verwirklichten Tatbestand an⁶⁾.

Die isolierende Betrachtungsweise, die hier dann zugunsten des Steuerpflichtigen angewandt werden muß, führt dazu, daß bei sog. Kollisionsfällen, also bei Einkünften, die zwar nach dem Katalog des § 49 EStG zu den inländischen Einkünften gehören, aber auch im Zusammenhang mit dem Ausland stehen, es nur auf den ausländischen Anknüpfungspunkt ankommt. Diese Einkünfte sind dann nur beschränkt und nicht erweitert beschränkt steuerpflichtig⁷⁾.

Weitere Beiträge, die diese Auffassung stützen, finden sich in der Literatur nicht, allenfalls könnte der Hinweis bei Bellstedt⁸⁾, daß der Katalog des § 49 EStG unanwendbar sei, auf eine ähnliche Meinung hindeuten.

Im folgenden soll kurz aufgezeigt werden, wo sich bei den einzelnen Einkunftsarten Fälle ergeben, bei denen es zu den oben genannten

4) vgl. dazu z.B. BFH 4.3.1970, BStBl II 1970, S. 428, BFH 29.4.1970, BStBl II 1970, S. 762, BFH 20.1.1959, BStBl III 1959, S. 133 und BFH 13.12.1961, BStBl III 1962, S. 85

5) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 28

6) ebenda

7) ebenda

8) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 69

Meinungsverschiedenheiten kommen kann, wo also sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte vorliegen. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, bei Veräußerungsgewinnen aus diesen Einkünften, bei unselbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie den sonstigen Einkünften sind kaum Fälle denkbar, bei denen es zu Kollisionen kommt⁹⁾. Von Bedeutung ist die Frage hauptsächlich bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig, wenn diese entweder im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Liegt nun nur eines von beiden vor, was gut denkbar ist¹⁰⁾, so liegen sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte vor, es ist also ein derartiger Streifall gegeben¹¹⁾.

Dasselbe gilt für Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen ausländische Einkünfte vorliegen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat, oder wenn das Kapital durch ausländischen Grundbesitz abgesichert ist. Ist nun eines dieser Merkmale auch im Inland gegeben (das Ganze kann natürlich ebenfalls umgekehrt vom Inland aus gesehen werden) so liegen auch inländische Einkünfte vor, sodaß sich hier ebenfalls eine solche Kollision ergibt¹²⁾.

9) Vgl. dazu Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 32 - 36, 41 - 45, 52 - 55

10) siehe Beispiel bei Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 38, 39

11) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 37 - 40

12) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 46

cc) Einheitliche Behandlung

Die Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise vom Ausland her erscheint konsequent, da die Einkünfte, die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen vom Ausland her abgegrenzt werden. Andererseits soll nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 AStG sich die erweiterte beschränkte Steuerpflicht über § 1 Abs. 3 EStG hinaus auf alle Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG erstrecken, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländisch i. S. des § 34c EStG sind.

Eine eindeutige Auslegung läßt der Wortlaut nicht zu. Aus der Zielsetzung, die mit dem AStG verbunden ist, muß man jedoch zu dem Ergebnis kommen, daß sich die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf die gesamten steuerpflichtigen Einkünfte des Betroffenen erstreckt. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 AStG sind die unter § 49 EStG fallenden Einkünfte auch dann erweitert beschränkt steuerpflichtig, wenn sie zusätzlich zu ihrer Inlandszugehörigkeit auch ausländisch sind. Ziel des Gesetzgebers war nicht in erster Linie einige zusätzliche Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen zu erfassen, sondern insgesamt die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte stärker zu belasten.

Dieses Ergebnis wird zusätzlich durch die Regelung des § 2 Abs. 5 AStG gestützt. Danach sind die Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (Vollprogression usw.) auf sämtliche Einkünfte der betroffenen Person anzuwenden¹⁾.

Dadurch reduziert sich die Bedeutung der Frage ob die erweitert beschränkte Steuerpflicht auch auf Einkünfte die im Katalog des § 49 EStG enthalten und auch ausländisch sind, anzuwenden ist, auf die Fälle, in denen nur solche Einkünfte vorliegen, bzw. diese Einkünfte unter der Bagatellgrenze von 32.000 DM liegen.

Liegen nämlich noch sonstige Einkünfte vor, die eindeutig nicht ausländisch sind, so würde daraus folgen, daß auf sämtliche Einkünfte die Folgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht anzuwenden sind.

Ein Ausscheiden aus der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, wenn nur "auch ausländische" Einkünfte vorliegen, kann nicht dem Zweck der Regelung entsprechen.

-
- 1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 116 halten diese Auslegung für richtig, obwohl dadurch auch die ihrer Ansicht nach nicht erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte betroffen sind.
- 2) ebenda, § 2 Anm. 56

b) Auswirkung von Verlusten

aa) Verlustausgleich

Nach § 2 Abs. 2 EStG 1971 setzt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte aus der Summe der Einkunftsarten unter Berücksichtigung der Verluste¹⁾ zusammen. Deshalb sind negative Einkünfte auch bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen²⁾. Es muß sich natürlich um nicht-ausländische negative Einkünfte handeln. Dabei sind die Sondervorschriften, die sich aus dem Einkommensteuergesetz für die beschränkte Steuerpflicht ergeben³⁾, auch für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht als einer Sonderform maßgeblich⁴⁾. So dürfen Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, sowie Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Ziff. 3 u. 4 EStG nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden⁵⁾, das gilt auch, wenn Einzelvorschriften, wie z.B. § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 4 EStG einen Verlustausgleich verbieten⁶⁾⁷⁾.

1) Siehe dazu BFH 25.1.1951 BStBl III 1951, S. 68; § 2 Abs. 1 EStG 1975 erwähnt den Verlustausgleich zwar nicht mehr ausdrücklich, enthält ihn aber inhaltlich.

2) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 208

3) Clausen, Uwe, DStZ A 1974, S. 316

4) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5

5) § 50 Abs. 2 EStG

6) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5

7) Fraglich ist dies bei den Einkünften, die dem Steuerabzug (mit Ausnahme des Lohnsteuerabzugs) unterliegen, da ja durch § 2 Abs. 5 AStG deren Abgeltungswirkung aufgehoben ist; andererseits bleibt ihre Mindestbesteuerungswirkung bestehen; Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 127, Wöhrle, Winfried, AStG, S. 56 Fußnote, lassen einen Verlustausgleich in diesem Fall zu. Anders offensichtlich Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5

Ein Ausgleich zwischen negativen "erweiterten inländischen Einkünften", also solchen, die erst durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zusätzlich besteuert werden, und positiven Einkünften, die schon nach § 49 EStG steuerpflichtig sind, ist nach dem Erlaß des Bundesministers der Finanzen nicht zulässig⁸⁾, wohl aber der umgekehrte Fall, also der Ausgleich zwischen negativen inländischen und positiven erweiterten inländischen Einkünften. Begründet wird diese Auffassung damit, daß das Gesetz die beschränkte Steuerpflicht in ihren Rechtsfolgen bestehenbleiben läßt, und daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nur hinzutritt, also keine Alternative ist⁹⁾¹⁰⁾. A. A. ist Wöhrle¹¹⁾, der einen Verlustausgleich zwischen beiden Einkunftsteilen, gleich welche negativ sind, zuläßt. Er begründet dies mit fast den gleichen Argumenten. Es handle sich bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht um eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht und nicht um eine danebentretende besondere Steuerpflicht¹²⁾.

Auch Baranowski¹³⁾ wendet sich gegen die Auffassung im Einführungserlaß der Finanzverwaltung, da nach dem Wortlaut des § 2 Abs.1 AStG die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

8) Einführungserlaß zum AStG, Tz 2.51.2, s. auch Richter, Heinz, AWD 1974, S. 568 f. mit Beispielen.

9) Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15

10) vgl. zu dieser fiskalischen Auffassung 2. Abschn.F

11) Wöhrle, Winfried, AStG S. 56

12) Ebenda

13) Runge/Ebeling/Baranowski, S. 21

auf sämtliche Einkünfte (außer den ausländischen i. S. des § 34c EStG i.V mit § 68b EStDV) anzuwenden sei. Bei dem Begriff der Einkünfte ist aber mangels einer anderen Definition in AStG nach dem EStG auszulegen. Damit umfaßt er sowohl positive als auch negative Einkünfte¹⁴⁾, so daß eine Einschränkung des Verlustausgleichs nur in einer Richtung nicht zulässig ist. Außerdem kann man aus § 2 AStG nicht zwei verschiedene Arten von erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften herauslesen. Wenn man hier zwischen den schon normal beschränkt steuerpflichtigen Einkünften und den zusätzlich erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften unterscheidet, müßte man konsequenterweise dies auch bei der Abgrenzung der nichtausländischen Einkünfte tun. Man kann aber nicht von einer einheitlichen erweiterten beschränkten Steuerpflicht für alle, von ihr betroffenen Einkünfte ausgehen (was richtig ist), und dann für den Verlustausgleich diese Einkünfte plötzlich aufspalten.

Derselben Ansicht sind auch Flick/Wassermeyer¹⁵⁾. Sie weisen allerdings darauf hin, daß die normale beschränkte Steuerpflicht als Mindestbesteuerung bestehen bleibt, falls ein Verlustausgleich dazu führen würde, daß die gesamte Steuerbelastung unter diejenige bei normaler beschränkter Steuerpflicht sinkt.

Zu beachten ist außerdem noch der Einfluß der¹⁶⁾ negativen Einkünfte auf die Bagatellgrenze¹⁷⁾ des § 2 Abs. 1 AStG von DM 32.000,-. Wird durch den Verlustausgleich das erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkommen unter DM 32.000,- gedrückt, so entfällt diese Steuerpflicht mit allen ihren Folgen, es liegt nur noch einfache beschränkte Steuerpflicht vor¹⁸⁾. Steht dem Verlustausgleich jedoch einer der oben genannten Spezialvor-

14) BFH v. 25.1.1951 BStBl III 1951, S. 68 vgl. FN 1.

15) Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 578 f.

16) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5

17) vgl. zur Feststellung der Bagatellgrenze Richter, Heinz, IWB, Fach 3 Gruppe 1, S. 409

18) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 208 mit Beispielen

schriften entgegen (z.B. positive Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG und Verluste aus Gewerbebetrieb), dann wird die Grenze überschritten, es bleibt bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

bb) Verlustabzug nach § 10d EStG

§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG läßt den Abzug von Vorjahresverlusten nach § 10d EStG bei der beschränkten Steuerpflicht für solche Verluste zu, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen. Das bedeutet für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht, daß die Verluste mit nicht-ausländischen Einkünften zusammenhängen müssen¹⁾. Der Einführungserlaß²⁾ unterscheidet offensichtlich bei der Zulassung des Verlustabzuges nach § 10d EStG wie beim Verlustausgleich nach § 2 EStG zwischen Verlusten, die bei den zusätzlich steuerpflichtigen Einkünften entstanden sind und solchen, die schon nach dem Katalog des § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig waren. Auch hier soll demnach nur der Abzug von Verlusten bei Einkünften i.S. des § 49 EStG mit Gewinnen aus den erweiterten inländischen Einkünften möglich sein, nicht jedoch der umgekehrte Fall. Dies stellt aus den oben (aa) angeführten Gründen eine m.E. unzulässige restriktive Auslegung des § 2 Abs. 1 AStG dar.

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 124

2) Einführungserlaß zum AStG, Tz. 2.51.2 Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 13

Ein Verlust aus diesen Einkünften, der schon vor Begründung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, also bei unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht entstanden ist und noch nicht verwertet werden konnte, ist trotzdem abzugsfähig³⁾.

Auch beim Verlustabzug stellt sich die Frage, ob er sich auf die Bagatellgrenze auswirkt. Nach § 2 Abs. 1 AStG wird diese Grenze anhand der insgesamt erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtigen Einkünfte gemessen. § 10d EStG gehört von seiner Stellung im Einkommensteuergesetz her zu den Sonderausgaben, kommt also erst nach der Einkunftsermittlung⁴⁾. Nach dem Sinn der Regelung des § 10d EStG ist der Verlustabzug bei der Bagatellgrenze jedoch zu berücksichtigen, weil auch bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht die steuerliche Belastung in bestimmten Veranlagungszeiträumen erfolgt und durch den Verlustabzug dieses Einkommen in dem entsprechenden Jahr dann unter die Bagatellgrenze fällt⁵⁾. Zu dem gleichen Ergebnis wie Hellwig kommt auch Richter⁶⁾, nur begründet er die Zulassung nicht mit dem Sinn des § 10d EStG, sondern mit dem Zweck der Grenze des § 2 Abs. 1 AStG, keine Bagatellfälle zu erfassen. Außerdem wird bei diesen DM 32.000,- erst der Steuersatz von 25 %⁷⁾, der auch bei beschränkter Steuerpflicht Mindeststeuersatz ist, überschritten.

3) Hellwig, Peter DStZ A 1974, S. 5

4) ebenda

5) ebenda

6) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 208 f.

7) Nach der Einkommensteuertabelle 1971, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Gesetzes gültig war.

Die Einführung des Verluſtrücktrages für Verluſte ab 1975 bringt im Zusammenhang mit der Bagatellgrnze erhebliche Probleme.

Durch den Verluſtrücktrag, der von Amts wegen vorgenommen wird, kann im Vorjahr das Einkommen unter die Freigrenze fallen. In diesem Fall würde nachträglich die eventuell schon rkr.Veranlagung des Vorjahres nicht nur der Höhe nach berichtigt, es würde sich sogar durch den Rücktrag die Art der persönlichen Steuerpflicht ändern⁸⁾.

3. Feststellung der Niedrigbesteuerung

a) Feststellung der ausländischen Steuerbelastung

Für die Feststellung, wann ein Auswanderer in seinem Wohnsitzstaat nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, gibt es im § 2 Abs. 2 AStG zwei Alternativen. Nach der Ziffer 1 des Abs. 2 wird ein abstrakter Vergleich der Steuerlastquote des betreffenden Gebietes mit der Belastung in der Bundesrepublik Deutschland vorgenommen. Typisierend wird auf das steuerpflichtige Einkommen einer unverheirateten Person in Höhe von DM 150.000,- abgestellt. Die Steuerbelastung muß dann mindestens zwei Drittel der inländischen betragen, das sind ca. 31 %¹⁾, sonst spricht die widerlegbare²⁾ Vermutung dafür, daß es sich um ein niedrigbesteuerndes Gebiet i.S. des AStG handelt.

8) vgl. Schick, Walter, Der Verluſtrücktrag, S. 52

1) Einführungserlaß zum AStG Anlage 1b zu Tz 2.2

2) Vgl. unten c

Bei der zu vergleichenden deutschen Steuer ist vom steuerpflichtigen Einkommen nach § 32 EStG auszugehen³⁾. Nach dem Erlaß des Bundesfinanzministers⁴⁾ sind dabei die Einkommensteuer sowie zusätzlich eventuell die Ergänzungsabgabe und u.U. der Stabilitätzuschlag zu berücksichtigen⁵⁾⁶⁾.

Bei der Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung sind die dortigen, der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Abgaben zu berücksichtigen⁷⁾, auch solche, die von Gemeinden oder Regionen⁸⁾ erhoben werden.

In einer Anlage zum Einführungserlaß wurde eine Liste der nach diesen Vorschriften niedrigbesteuernden Länder herausgegeben⁹⁾.

b) Vermutung der Niedrigbesteuerung bei Vorliegen von Vorzugsbesteuerungen

Das zweite Kriterium zur Feststellung, ob ein Niedrigsteuerland vorliegt, ist das Vorhanden-

-
- 3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 85
4) Einführungserlaß zum AStG Tz 2. 21. 1 i. V. mit Tz 2. 24.
5) A.A. ist Wöhrle, Winfried, AStG S. 57, der die Ergänzungsabgabe nicht berücksichtigen will, ebenso Flick/Wassermeyer FR 1974, S. 577, die der Verwaltung eine Kehrtwendung um 180 Grad vorwerfen, und anhand von Urteilen des BVerfG zeigen, daß die Ergänzungsabgabe keine Einkommensteuer ist, siehe dazu BVerfGv2.10.1973, BStBl II 1973, S. 878 und BVerfGv9.2.1972, BStBl II 1972, S. 408
6) Vermögenssteuer und ähnliches ist dabei unerheblich, vgl. dazu Ritter, Wolfgang, RWP-Blattei 14, S. 22
7) Einführungserlaß zum AStG Tz 2. 24
8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 81
9) Einführungserlaß zum AStG Anlage 1 b zu Tz 2.2., vgl. dazu auch Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anl. 1 zu § 2 mit z.T. anderen Ergebnissen

sein einer Vorzugsbesteuerung, die die dortige Einkommensteuerbelastung erheblich mindert¹⁾. Bei einer Vorzugsbesteuerung werden bestimmte Einkünfte des Steuerpflichtigen freigestellt oder es wird ein Steuervertrag abgeschlossen, in dem die Steuerlast zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen pauschal ausgehandelt wird²⁾.

Damit die Vorzugsbesteuerung zur Annahme eines Niedrigsteuerlandes führt, muß sie auf persönlichen Gründen beruhen, es darf sich um keine sachliche Steuerbevorzugung handeln³⁾, wie etwa die Freistellung oder Begünstigung von wissenschaftlichen Einkünften usw.⁴⁾. Außerdem muß die Steuerminderung erheblich sein; aus § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG ergibt sich jedoch nicht, was erheblich ist, deshalb muß dies durch Auslegung ermittelt werden⁵⁾. Da bei der ersten Alternative, dem abstrakten Belastungsvergleich von einer um ein Drittel geminderten Steuerlast ausgegangen wird, muß man annehmen, daß eine Minderung von 33 % auf jeden Fall erheblich ist⁶⁾.

1) § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG

2) Vgl. dazu die Pauschalbesteuerung nach dem Aufwand (mindestens der fünffache Mietwert der Wohnung) in der Schweiz Art. 18^{bis} des Wehrsteuergesetz, bzw. direkte Bundessteuer, vgl. dazu auch Widmer, Max, StUW 1971, S. 291

3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 85, anders Becker, Helmut, DStR 1972, S. 360

4) vgl. § 34 Abs. 4 EStG

5) Holzheimer, Dieter, FR 1972 S. 380, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 87 gehen ebenfalls von dieser Grenze aus, weisen jedoch darauf hin, daß das AStG an anderer Stelle (§ 9) 10 % als Untergrenze für Hinzurechnungen ansieht, dies also auch den Zweidrittelnachweis (vgl. 2. Abschn. I A 3. c), der den Steuerpflichtigen offensteht, dürfte jedoch eine 1/3 Minderung als zutreffend für "erheblich" anzusehen sein.

6) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 88

Des weiteren muß diese Minderung im Wohnsitzstaat des Ausgewanderten gegeben sein, es genügt also nicht, wenn er in einem Drittland eine Vorzugsbesteuerung genießt, wohl aber, wenn diejenige Person einen Wohnsitz auch in diesem Land innehat⁷⁾.

Der wichtigste Punkt an der Bestimmung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG ist, daß eine Niedrigbesteuerung schon dann vorliegt, wenn eine solche Vorzugsbesteuerung in Anspruch genommen werden kann. Der Auswanderer muß diese Vergünstigung gar nicht in Anspruch nehmen, es genügt schon die Möglichkeit dazu⁸⁾. Da fast alle Steuerordnungen derartige Steuerminderungen kennen, wie z.B. § 31 EStG, würde die Oasenvermutung praktisch überall zutreffen und somit diese Bestimmung zur Blankonorm werden, durch die jeder Auswanderer, der noch wirtschaftliche Interessen i. S. des § 2 Abs. 2 AStG im Inland hat, nachweisen muß, daß er nicht niedrigbesteuert wird⁹⁾.

Dem Sinn des AStG nach müßte die Oasenvermutung auf solche Vorzugsbesteuerungen eingeengt werden, die speziell für Zuzügler gewährt werden.

Der Erlaß¹⁰⁾ zum Außensteuergesetz nennt als Vorzugsbesteuerung die völlige Steuerfreiheit,

7) Vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 84, Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 78

8) Hellwig, Peter, DStZ A 1974 S. 4 äußert dagegen verfassungsrechtliche Bedenken.

9) Böttcher/Beinert/Hennerkes S. 29

10) Einführungserlaß zum AStG Tz. 2. 21. 2

wesentliche Begünstigungen durch Verbrauchsbesteuerung usw., sowie auch die Steuerfreiheit von Einkünften aus der Bundesrepublik Deutschland¹¹⁾. In der Anlage¹²⁾ dazu sind als Gebiete, die eine Vorzugsbesteuerung dieser Art gewähren, nur die Schweiz und Panama aufgeführt. Es kann also davon ausgegangen werden, daß die Finanzverwaltung sich nicht auf die Möglichkeit stützen will, die hier eine wörtliche Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG geben würde und nicht in praktisch allen Fällen dem Steuerpflichtigen den Nachweis der Niedrigbesteuerung bzw. der Nichtniedrigbesteuerung zuschieben möchte¹³⁾.

c.) Nachweis der Zweidrittelbelastung

Diese Beweismöglichkeit, die als Ausnahmeregel konzipiert ist, dürfte die wichtigste Regelung sein bei der Feststellung, ob Niedrigbesteuerung gegeben ist. Der Steuerpflichtige wird, wenn der Verdacht der Niedrigbesteuerung besteht, zunächst versuchen, den individuellen Beweis zu erbringen, daß er mit seiner Besteuerung die Zweidrittelgrenze der deutschen Steuerlast erreicht.

Um diesen Beweis zu erbringen benötigt er jedoch seine sämtlichen Steuerbescheide, die ihm zum Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens für die er-

11) A.A.: Wöhrle, Winfried, AStG, S. 5, der das Beispiel Spanien mit seiner Territorialbesteuerung anführt.

12) Einführungserlaß zum AStG Anlage 1 c zu Tz. 2.2, vgl. auch Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anlage 2

13) zur Zulässigkeit des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG vgl. 2. Abschn. C 4.

weiterte beschränkte Steuerpflicht noch nicht vorliegen¹⁾. Hier sollte ggf. eine vorläufige Veranlagung durchgeführt werden²⁾.

Bei diesem Nachweis, daß die persönliche Steuererlast Zweidrittel der im Inland zu bezahlenden Steuer beträgt, werden zwei Steuerlasten miteinander verglichen. Eine davon bezieht sich auf effektiv entrichtete Steuern, die andere ergibt sich aus einer fiktiven Veranlagung. Dabei stellt sich vor allem die Frage, welche Steuern bei dem Vergleich einzubeziehen sind, wie sie ermittelt werden und von welchem persönlichen Status des Steuerpflichtigen auszugehen ist.

Bei den "vom Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern" kommt es auf die im Ausland entstandene Steuerschuld an, etwaige Steuerverkürzungen, z.B. durch Steuerhinterziehung, dürfen nicht berücksichtigt werden³⁾, wohl aber ein Steuererlaß. Abgestellt wird dabei auf die für einen Veranlagungszeitraum zu entrichtenden Steuern, sodaß eine Steuererstundung z.B. unerheblich ist⁴⁾. Die Bemessungsgrundlage braucht allerdings nicht unbedingt denselben Veranlagungszeitraum betreffen⁵⁾.

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 64

2) ebenda

3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 67, Ortenburg, Joachim, DStR 1975, S. 487 f; Einführungserlaß zum AStG Tz 2.2.3. in dem auf die tatsächlich entrichteten Steuern abgestellt wird. In diesem Fall würden ausländische Steuerverkürzungen den Vergleich Hoch/zu Niedrigsteuerland beeinflussen. Vgl. auch Flick/Wassermeyer; FR 1.9.74, S. 574 f.

4) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 4, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 69

5) vgl. direkte Schweizerische Bundessteuer (ehemalige Wehrsteuer), Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 70

Mitzuberücksichtigen sind dabei sämtliche in- und ausländischen Steuern, die vom Einkommen erhoben werden⁶⁾. Es sind dabei nicht nur die im neuen Wohnsitzstaat bezahlten Steuern mit- einzubeziehen, sondern auch solche, die in Drittländern bezahlt wurden. Ebenfalls zu berücksichtigen sind die in der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der normalen beschränkten Steuerpflicht entrichteten Steuern (z.B. Abzugssteuern)⁷⁾. Nicht mitgerechnet wird selbstverständlich die Steuerlast, die sich im Inland aufgrund etwaiger erweiterter beschränkter Steuerpflicht ergeben würde.

Der Umfang dieser Steuern geht über die nach § 34c Abs. 1 i.V. mit § 68a EStDV anrechenbaren Steuern hinaus, z.B. hinsichtlich der Gemeindesteuern bzw. solchen von Gebietskörperschaften⁸⁾. Diese Steuern sind so, wie sie im Ausland ermittelt und bezahlt wurden, zu übernehmen; es muß nicht auf die deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zurückgegriffen werden, so daß auch Steuern die auf im Inland steuerfreie Einkünfte (z.B. Lotteriegewinne) bezahlt werden, ebenfalls bei der Feststellung der im Ausland entrichteten Steuern einzubeziehen sind⁹⁾.

Verglichen werden diese vom Einkommen insgesamt entrichteten Steuern mit der Einkommensteuer, die bei unbeschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG zu entrichten wäre.

7) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften S. 68, Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 4

8) vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 72, Einführungserlaß zum AStG Tz. 2. 24

9) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 4, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 68

Es ist also eine fiktive Veranlagung im Inland durchzuführen. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ausland sind entsprechend im Inland zu berücksichtigen. Er kann, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, den Splittingtarif in Anspruch¹⁰⁾ nehmen, wobei eigene Einkünfte der Ehefrau zum Vergleich der Steuerlastquote nach § 7 Abs. 3 StAnpG nach der Ermittlung des Steuersatzes wieder herausgenommen werden müssen¹¹⁾. Ebenfalls können Freibeträge und Sonderausgaben geltend gemacht werden, wobei sich bei der Vermögensteuer¹²⁾ und der Kirchensteuer Schwierigkeiten ergeben, da beidesmal auf die bezahlten Steuern abgestellt wird. Fiktiv zu bezahlende Kirchen- oder Vermögensteuer ist jedoch nicht berücksichtigungsfähig, allenfalls im Ausland hierfür tatsächlich bezahlte Steuern¹³⁾.

Nach dem Erlaß des Bundesfinanzministers sind bei der inländischen Steuerbelastung auch evtl. zu entrichtende Ergänzungsabgaben oder Stabilitätzuschläge einzubeziehen¹⁴⁾. Außerdem soll bei dem Vergleich von der deutschen Steuer vor der Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG und vor der Berücksichtigung von DBA aus-

11) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 73 b

12) Durch das EStRG 1974 entfiel die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe (bisher § 10 Abs. 1 Nr. 5), so daß die daraus sich ergebende Problematik ab 1975 wegfällt.

13) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 75, Flick/Wassermeyer, Die AG 1973 S. 79

14) Einführungserlaß zum AStG Tz. 2.24, anderer Ansicht Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 79, Flick/Wassermeyer, Die AG 1973 S. 79, auch diese Problematik verliert durch das Steuerreformgesetz 1974 mit dem Wegfall der Ergänzungsabgabe für natürliche Personen seine Bedeutung.

zugehen¹⁵⁾. Diese, zwar für die Finanzverwaltung bindende (und für das Steueraufkommen günstige) Auslegung des § 2 Abs. 2 AStG durch den Einführungserlaß zeigt ein rein-fikalisches Denken auf.

Sie ist jedoch nicht haltbar, da § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG von Zweidrittel der Steuer sprechen, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 zu entrichten wäre. bei unbeschränkter Steuerpflicht ist aber § 34c EStG bzw. ein evtl. geltendes DBA anzuwenden, so daß die zum Vergleich heranzuziehende fiktiv im Inland zu bezahlende Steuer unter Einbeziehung des § 34c EStG, bzw. der Bestimmungen eines etwaigen DBA zu ermitteln ist¹⁶⁾.

Fraglich ist aber, ob für den Vergleich bei den Auswanderern von einem Doppelwohnsitz ausgegangen werden soll, ob also neben dem fiktiv im Inland angenommenen Wohnsitz der tatsächliche Wohnsitz im "Oasenland" als innegehabt angesehen werden soll. Liegt kein DBA vor, so ist durch die Annahme des fiktiven Wohnsitzes, wie auch bei einem tatsächlichen Doppelwohnsitz von der uneingeschränkten unbeschränkten Steuerpflicht des Betroffenen im Inland auszugehen; ausländische Steuern können nach § 34c EStG angerechnet werden. Aus der Annahme eines Doppelwohnsitzes ergeben sich also in diesem Fall keine Probleme.

Liegt ein DBA vor, so wäre bei Doppelwohnsitz die Ansässigkeit nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen zu bestimmen¹⁷⁾, bei Annahme eines fiktiven

15) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.23.2

16) gl.A. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 77a
Runge/Ebeling/Baranowski, S. 12

17) vgl. z.B. DBA Deutschland-Schweiz Art.4 Abs.2 a

inländischen Wohnsitzes ist dies jedoch unmöglich, so daß hier dann, um den Vergleich durchführen zu können, von einem ausschließlichen Wohnsitz im Inland ausgegangen werden müßte¹⁸⁾.

Praktische Bedeutung kann diese Frage jedoch bei den derzeitig geltenden DBA nicht erlangen, da die Schweiz das einzige Land ist, das unter die Oasenvermutung fällt und mit dem ein DBA besteht¹⁹⁾.

In diesem DBA ist aber in Art. 4 Abs. 3 bestimmt, daß die Bundesrepublik Deutschland bei Vorliegen einer inländischen ständigen Wohnstätte den Betroffenen ungeachtet seiner Ansässigkeit in der Schweiz (nach Art. 4 Abs. 2) nach den Vorschriften der unbeschränkten Steuerpflicht besteuern darf. Es müssen lediglich in der Schweiz bezahlte Steuern nach den Vorschriften des deutschen Rechtes (§ 34c EStG) angerechnet werden.

Zu den, bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht zu bezahlenden Steuern, gehören auch im Ausland bezahlte Steuern, da nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG ein Vergleich mit den bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichtenden Steuern vorgenommen werden soll und nicht ein Vergleich mit den durch die unbeschränkte Steuerpflicht zu zahlenden Steuern²⁰⁾.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß, sofern der Ausgewanderte an sog. Zwischengesellschaften nach §§ 7 ff. AStG beteiligt ist, bei der fiktiven Steuerveranlagung diese Hinzurechnungs-

18) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 77

19) vgl. 4. Abschn. C 1

20) gl. A. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2, Anm. 77 b;
Runge/Ebeling/Baranowski, S. 16; Ortenburg,
Joachim, DStR 1975, S. 488

besteuerung mitberücksichtigt wird. Dem steht bei der Ermittlung der tatsächlichen Steuerlast im Ausland kein vergleichbarer Posten gegenüber, da eine Hinzurechnung durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach den §§ 2 und 5 AStG bei der Prüfung ihrer Voraussetzungen nach § 2 AStG natürlich nicht miteinbezogen werden kann²¹⁾.

In der zweiten Aufl. rücken Flick/Wassermeyer/Becker²²⁾ von dieser Ansicht ab und kommen gegen den Wortlaut des Gesetzes zu dem Ergebnis, daß eine Hinzurechnungsbesteuerung bei der fiktiven Steuerberechnung im Inland nicht berücksichtigt werden darf. Begründet wird dies mit § 2 Abs. 4 AStG, nach dem eine Hinzurechnung nach § 5 AStG nur für Zwecke des § 2 Abs. 1 und Abs. 3 AStG vorgenommen werden soll, § 2 Abs. 2 AStG (die Feststellung der Niedrigbesteuerung) aber in dem Verweis ausgenommen wurde.

Dadurch würde das Ungleichgewicht in dem Vergleich vermieden (§§ 7 ff. AStG werden bei der fiktiven inländischen Steuer berücksichtigt, während eine Besteuerung nach den §§ 2, 5 AStG bei der tatsächlich bezahlten Steuer nicht berücksichtigt wird). Da jedoch § 2 Abs. 2 AStG von der Steuer spricht, die bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichten ist, und § 7 ff. AStG bei unbeschränkter Steuerpflicht zu berücksichtigen ist, ist diese Ansicht nicht haltbar, auch wenn durch sie der Vergleich gerechter würde.

21) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 76, 1. Aufl.,
Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 79

22) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 76, 76 a

4. Die Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG

Die Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG soll verhindern, daß die Steuer, die sich aus der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zusammen mit der allgemeinen beschränkten Steuerpflicht ergibt, höher ist, als die, die bei unbeschränkter Steuerpflicht zu bezahlen wäre¹⁾. Diese in der Regierungsbegründung²⁾ zum Gesetzentwurf genannte Zielsetzung wird durch die Regelung nicht ganz verwirklicht. Die insgesamt zu entrichtende Steuer wird doppelt begrenzt. So ist die allgemeine beschränkte Steuerpflicht eine Grenze, die nicht unterschritten werden darf, während die Steuer, die sich bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht ergibt, eine Obergrenze darstellt. Die tatsächliche Gesamtbelastung ist der höhere dieser beiden Beträge³⁾⁴⁾.

Zum gleichen Ergebnis kommt auch Hellwig⁵⁾, der allerdings aufzeigt, daß dies sich nur aus dem Sinn der Regelung im Zusammenhang mit der Zielsetzung der Regierungsbegründung ableiten läßt. Bei wörtlicher Auslegung des § 2 Abs. 6 AStG müßte, um eine Milderung zu erreichen, die Steuer, die sich aufgrund der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ergibt, höher sein als die Steuerschuld, die insgesamt aufgrund der normalen beschränkten Steuerpflicht⁶⁾ zu zahlen ist. Diese wörtliche Auslegung ergibt jedoch keinen Sinn, da Fälle dieser Art kaum denkbar sind⁷⁾.

1) Dabei wird die Steuer bei unbeschränkter Steuerpflicht auf das gesamte Welteinkommen des Steuerpflichtigen bezogen, nicht nur auf den, den erweitert beschränkt Steuerpflichtigen Einkünften entsprechenden Teil, Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 13

2) Regierungsbegründung Tz 62

3) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.61

4) vgl. auch Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 461, Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 13, derselbe, DStZ A 1972, S. 270

5) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 7 mit Beispiel

6) ebenda, S. 6

7) ebenda, S. 7

Bei Durchführung der "Schattenveranlagung"⁸⁾, in der die inländische Steuerlast bei unbeschränkter Steuerpflicht und ausschließlichem Wohnsitz im Inland für das gesamte Welteinkommen ermittelt wird, stellt sich die Frage, in welchem Umfang die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, wie sie sich im Ausland darstellen, fiktiv im Inland zu berücksichtigen sind.

Dem Steuerpflichtigen sind sämtliche Tarifvergünstigungen und Freibeträge, die ihm im Inland zustehen würden, zu gewähren⁹⁾. Dies heißt, daß er, wenn er im Ausland die Voraussetzungen erfüllt, auch den Splittingtarif in Anspruch nehmen kann¹⁰⁾. Richter¹¹⁾ lehnt die Anwendung des Splittingtarifs ab, da sich der Vergleich bei Abs. 6 auf die Person beziehe, die beschränkte Steuerpflicht und damit auch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht sich immer nur auf Einzelpersonen beziehen könne. Dem Sinn und Zweck der Regelung würde zwar eine Berücksichtigung des Splittings entsprechen, doch wäre dies eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes, die hier nicht vertretbar sei. Gerade der Zweck der Regelung, daß der Steuerpflichtige insgesamt bei der deutschen Besteuerung nicht schlechtergestellt werden soll als im Inland, spricht jedoch für die Anwendung des Splittingtarifs.

Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 6 AStG, der von unbeschränkter Steuerpflicht mit aus-

8) Veranlagung, die nur fiktiv erfolgt, um die Vergleichsgröße zu ermitteln.

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 131 b, Wöhrle, Winfried, AStG S. 58, Ritter, Wolfgang, RWP Blattei 14 S. 24, Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 83

10) Hat die Ehefrau eigene Einkünfte und ist nicht erweitert beschränkt steuerpflichtig, ist eine Aufteilung der Einkünfte nach Feststellung der Steuersätze vorzunehmen.

11) Richter, Heinz, IWP Fach 3 Gruppe 1 S. 420 ff., vgl. BFH 18.7.1969 BStBl II 1969, S. 677, ebenso Einführungserlaß zum AStG Tz 2.63.

schließlichem Wohnsitz im Inland; wird aber davon ausgegangen, so kann für diese Milderungsregel nicht nur der Steuerpflichtige allein fiktiv ins Inland zurückversetzt werden, da dies praktisch eine Änderung seines steuerlichen Familienstandes bedeuten würde, da er ja in diesem Fall als dauernd getrennt lebend angesehen würde.

Außerdem sind bei der Ermittlung der fiktiven inländischen Steuerlast die Steueranrechnungen nach § 34c Abs. 1 EStG bzw. die Bestimmungen eines evtl. zutreffenden DBA zu berücksichtigen¹²⁾. Dabei muß jedoch auch eine evtl. Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 - 14 AStG miteinbezogen werden, so daß diese Bestimmungen für erweitert beschränkt Steuerpflichtige immer zu prüfen sind¹³⁾.

12) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.62, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 130, 131

13) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 132, Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 79

C Abweichungen von bisherigen Grundsätzen des Steuerrechts

1. Die Staatsangehörigkeit als Besteuerungsgrund

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht führt als Voraussetzung für eine Besteuerung die deutsche Staatsangehörigkeit ein, die innerhalb des Zehnjahreszeitraumes vor der Auswanderung mindestens fünf Jahre lang gemeinsam¹⁾ mit der unbeschränkten Steuerpflicht vorgelegen haben muß.

Nach der Regierungsbegründung zum Kabinettsentwurf²⁾, wie auch nach dem Einführungsschreiben des Bundesfinanzministers³⁾ ist der in § 2 AStG verwendete Begriff "Deutscher" i.S. des Art. 116 Abs. 1 GG zu verstehen.

Der Begriff der Staatsangehörigkeit ist im deutschen Steuerrecht dadurch nicht neu eingeführt worden. So wird die Steueranrechnung nach § 34c Abs. 5 EStG nur für deutsche Staatsangehörige zugelassen und für Angehörige eines Staates, der deutschen Staatsbürgern das gleiche Recht einräumt⁵⁾. Doch wird in § 2 AStG die deutsche Staatsangehörigkeit zum Anknüpfungspunkt für belastende Maßnahmen, sie wird also

1) Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 270

2) Regierungsbegründung Tz 55

3) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.1 1.2

4) A.A. sind Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 8, Flick/Wassermeyer, FR S. 575 f. und Wöhrle, Winfried, AStG S. 55, die in diesem Zusammenhang den Begriff Deutscher nur auf den Staatsangehörigen nach § 1 RuStG zutreffen lassen wollen; zustimmend zum Einführungserlaß Ortenburg, Joachin, DStR 1975, S. 485 f.

5) vgl. Rosenau, Heinz, DB 1973, S. 1040

mit zum Besteuerungsgrund gemacht⁶⁾. Grasmann⁷⁾ sieht darin ein bedenkliches Präjudiz, das zur Besteuerung des Welteinkommens aller deutschen Staatsbürger führen könnte, wie sie z. B. in den USA gehandhabt wird⁸⁾.

Eben diese Regelung, nämlich der Übergang zum Staatsbürgerschaftsprinzip, eventuell auch auf Zeit⁹⁾, wurde in der Diskussion um die erweiterte beschränkte Steuerpflicht als Alternative genannt¹⁰⁾.

In den meisten Beiträgen¹¹⁾ wurde jedoch die Anknüpfung einer Besteuerung an die Staatsangehörigkeit z.T. scharf kritisiert. Auch beim Gesetzgeber hat dieser Punkt keine einheitliche Zustimmung gefunden. So empfahlen der Finanz- und der Rechtsausschuß im Bundesrat¹²⁾ die Streichung der Worte "als Deutscher" im

6) Der neue § 1 Abs. 2

EStG 1975 knüpft zwar eine unbeschränkte Steuerpflicht bei Bediensteten der öffentlichen Hand im weitesten Sinne an die Staatsangehörigkeit an, soweit diese im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Diese, die bisherige Regelung des § 14 Abs. 2 StAnPG, die nur für Auslandsbeamte galt, ergänzende Bestimmung, kann kaum als Hinwendung zum Staatsangehörigkeitsprinzip angesehen werden. Hier sollte nur ein Steuerfreiraum geschlossen werden.

7) Grasmann, Günther, EuStZ 1971, S. 84

8) Ritter, Wolfgang, RWP-Blattei 14, S. 22

9) Wöhrle, Winfried, AStG, S. 50

10) ebenda; Knapp, Finanznachrichten Wien 1971, Nr. 8
zitiert nach Eichhorn, F.-F., DB 1971, S. 449

11) vgl. die unten zitierte Literatur.

12) BR-Drs. 394-1-1971, S. 1

§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG mit der Begründung, daß dies eine Benachteiligung deutscher Staatsbürger Ausländern gegenüber mit sich bringe. Dieser Empfehlung wurde vom Wirtschaftsausschuß¹³⁾ widersprochen, da es genüge, "Mitglieder der Deutschen Rechtsgemeinschaft" nach der Auswanderung schärfer zu besteuern; für ehemalige "Gäste", die als Nichtdeutsche ansonsten die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfüllen, bestehe ein solches Bedürfnis nicht. Außerdem solle dieses Gesetz nicht fremdenfeindlich sein und Ausländer daran hindern, in Deutschland Wohnsitz zu nehmen. (wegen der Befürchtung, bei Wiederauswanderung erweitert beschränkt steuerpflichtig zu werden).

Hauptpunkt der Kritik sind jedoch systematische Bedenken. Die Anknüpfung einer höheren Steuerbelastung an die Staatsbürgerschaft wird als Rückschritt¹⁴⁾ im Außensteuerrecht angesehen¹⁵⁾, der keinen Platz hat in einer Steuerrechtsordnung, die sich zur Abgrenzung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht des Wohnsitzes oder dauernden Aufenthaltes bedient¹⁶⁾.

Ein weiterer Kritikpunkt ist¹⁷⁾, daß das in der Gesetzesbegründung¹⁸⁾ genannte Ziel einer leistungs- und wettbewerbsgerechten Besteuerung bei Anknüpfung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit nicht erreicht werden kann, da eine unterschiedliche Staatsangehörigkeit kein Merkmal ist, das eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit begründet.

13) BR-Drs. 394-1-1971, S. 2

14) der eine Hinwendung zum Staatsbürgerschaftsprinzip bedeutet, das eine teilweise Abkehr vom Prinzip einer leistungsgerechten Besteuerung mit sich bringt. (vgl. unten).

15) Vogel, Horst, BB 1971, S. 1187

16) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 31

17) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 103

18) Regierungsbegründung, Tz 19, 22

Auch im Hinblick auf das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁹⁾ muß die Staatsangehörigkeit, wenn sie Besteuerungsgrund ist, als willkürliches und diskriminierendes Merkmal abgelehnt werden²⁰⁾. Zwar verwendet das Musterabkommen in Art. 4 Abs. 2c die Staatsbürgerschaft als Kriterium zur Feststellung der Ansässigkeit, jedoch nur als letzte Hilfe bei Doppelwohnsitzen, um einem Staat den Vorrang der Besteuerung zuzuordnen²¹⁾.

2. Beschränkte Steuerpflicht und Progressionsvorbehalt

a) Die Regelung des § 2 Abs. 5 AStG

Mit dem § 2 Abs. 5 AStG wurde erstmals in Deutschland¹⁾ die Vollprogression auch für bestimmte beschränkt steuerpflichtige Personen eingeführt²⁾. Dies bedeutet, daß auf die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte der Steuersatz anzuwenden ist, der sich aus dem gesamten Welteinkommen des betreffenden Steuerpflichtigen ergibt³⁾. Dieser bleibt demnach noch 10 Jahre lang nach seiner Auswanderung dem deutschen Fiskus gegen-

19) OECD-Musterabkommen, Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963

20) Vogel, Horst, BB 1971, S. 1187, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 7

21) OECD-Musterabkommen, Kommentar zu Art. 4, Tz 15

1) Ritter, Wolfgang, RWP Blattei 14, S. 23 f. mit Hinweis, daß dies in der Schweiz schon lange gilt, Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 34

2) Richter, Heinz, IWB Fach 3, Gruppe 1 S. 413, weist auf die Berechtigung der Bundesrepublik Deutschland, einen Tarifvorbehalt zu erlassen, hin (BFHv. 9.11. 1966, BStBl III 1967, S. 88). Im EStG 1975 wurde mit § 32b der Progressionsvorbehalt für unbeschränkt Steuerpflichtige erstmals gesetzlich normiert.

3) Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 270; Einführungs-erlaß zum AStG Tz 2.53.1

über voll erklärungs pflichtig⁴⁾.

Dabei sind auch diejenigen Einkünfte, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln⁵⁾. Es dürfen keine Sonderausgaben⁶⁾ (mit Ausnahme von Spenden § 10b EStG), keine außergewöhnlichen Belastungen usw. abgezogen werden⁷⁾. Ebenfalls außer Acht bleiben für die Ermittlung des Tarifs ausländische Steuervergünstigungen⁸⁾ und auch Freistellungen nach DBA oder Steueranrechnungen nach § 34c Abs. 1 EStG⁹⁾.

Dem Progressionsvorbehalt entsprechend wird die Abgeltungswirkung der Steuerabzugsbeträge (§ 50a EStG) beseitigt¹⁰⁾, sie gelten nur noch, wie bei unbeschränkter Steuerpflicht, als Vorauszahlungen. Lediglich für den Steuerabzug bei unselbständigen Einkünften, also bei der Lohnsteuer, bleibt die Abgeltungswirkung erhalten, allerdings werden diese Einkünfte ebenfalls bei der Tarifiermittlung für die anderen Einkünfte berücksichtigt¹¹⁾.

Trotz der Beseitigung der Abgeltungswirkung bleiben die Steuerabzugsbeträge als Mindest-

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 117

5) Einführungserlaß zum ASTG Tz 2.53.2, Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 117 a

6) Wegen des Verlustabzuges nach § 10 d EStG vgl. unten, 2. Abschn. C 2 b

7) Einführungserlaß zum ASTG Tz 2.53.2

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 117 a

9) Einführungserlaß zum ASTG Tz 2.53.2

10) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 118

11) Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S.461
Richter, Heinz, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 416

besteuerung bestehen¹²⁾, ebenso wie der Mindeststeuersatz von 25 % gemäß § 50 Abs. 4 Satz 2 EStG. Bedeutung hat diese Mindeststeuer der Abzugsbeträge hauptsächlich für Zinseinkünfte und solche aus nichtselbständiger Arbeit, da nur hier Steuerabzüge, die wesentlich über den 25 % liegen, denkbar sind¹⁴⁾.

Richter¹⁵⁾ weist darauf hin, daß bei strenger wörtlicher Auslegung des § 2 Abs. 5 AStG, die Mindeststeuer des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG im Falle der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nur für die Einkünfte gelten würde, die dem Steuerabzug unterliegen, bei anderen Einkünften also eine niedrigere Steuer denkbar wäre. Er hält dies für ein redaktionelles Versehen, bzw. eine Ungenauigkeit, die im Wege der Auslegung des Gesetzes beseitigt werden kann, da sonst kein vernünftiger Sinn in dem Bestehenlassen der Mindestbesteuerung läge¹⁶⁾. Der Steuersatz von 25 % als Untergrenze ergibt sich auch indirekt aus der normalen beschränkten Steuerpflicht, für die er allgemein gilt, und die die Untergrenze der erweiterten beschränkten Steuerpflicht darstellt.

12) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.53.4

13) ebenda, Tz 2.53.3

14) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 119 a

15) Richter, Heinz, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 417 f.

16) er bezieht sich dabei auf das BFH-Urteil v.

18.7.1969 BStBl II 1969, S. 677

Der Mindeststeuersatz von 25 % kann allerdings beim Vorliegen von tarifbegünstigten Einkünften i.S. des § 34 EStG (Einkünfte nach § 50 Abs. 1 EStG i.V. mit den §§ 14, 16, 17, 18 Abs.3 EStG) unterschritten werden.

b) Auswirkung von Verlusten auf die Progression

Auch wenn § 2 Abs. 5 AStG für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht die Vollprogression einführt, so handelt es sich trotzdem um eine beschränkte Steuerpflicht, für die bei der Ermittlung des fiktiven Steuersatzes die Vorschriften der §§ 50 ff. EStG anzuwenden sind, sofern sich nicht aus § 2 Abs. 5 AStG selbst Abweichungen ergeben¹⁾.

Nach Absatz 5 ist der Steuersatz zu ermitteln, der sich aus "sämtlichen Einkünften" des Steuerpflichtigen ergibt, dazu gehören auch die ausländischen negativen Einkünfte, die sich hier entsprechend den Grundsätzen²⁾ auswirken, die für einen Progressionsvorbehalt in einem DBA gelten, also den Steuersatz insgesamt senken³⁾. Allerdings bleibt die Mindeststeuer von 25 % nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG bestehen⁴⁾, d.h. die ausländischen Verluste wirken sich nur bis zu dieser Mindestgrenze aus. Ergibt sich aus dem fiktiven Welteinkommen ein Satz unter 25 %, so ist trotzdem

1) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 5

2) BFH v. 25.5.1970 BStBl II 1970, S. 660 mit weiterer Literatur

3) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 6

4) vgl. dazu aber Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 479, die die Anwendung des Mindeststeuersatzes für unnötig halten, da dies durch die Untergrenze, die die normale beschränkte Steuerpflicht darstellt, schon erreicht werde.

das erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkommen mit 25 % zu versteuern⁵⁾.

Einkünfte, für die nach dem Einkommensteuergesetz ein Ausgleich mit anderen Einkünften nicht zulässig ist, können den Steuersatz nicht mindern⁶⁾. So ist nach § 50 Abs. 2 EStG der Ausgleich von Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG mit Verlusten nicht möglich. Umgekehrt können Verluste aus Spekulationsgeschäften und anderen sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 4 Satz 2 EStG nur mit entsprechenden positiven Einkünften, nicht aber auch mit anderen Einkünften verrechnet werden⁶⁾. Dies bedeutet, daß z.B. bei inländischen Zinsen das erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkommen mit dem Tarif zu versteuern ist, der sich aus der Einkommensteuertabelle für die Zinsen ergibt, auch wenn sich durch andere ausländische Verluste ein fiktiver Steuersatz von 0 % ergibt, d.h. in Verbindung mit § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG von 25 %⁷⁾.

Durch die Vollprogression könnte der erweitert beschränkt Steuerpflichtige also eine Besserstellung gegenüber dem normal beschränkt Steuerpflichtigen erreichen⁸⁾.

5) Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 461; Richter, Heinz, IWB Fach 3 Gruppe 1, S. 417; ders. AWD 1974, S. 209; Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 6

6) ebenda, mit Beispielen

7) ebenda

8) ebenda

Dieses Ergebnis trifft zwar nicht den Sinn des § 2 AStG⁹⁾, könnte jedoch aus dem Wortlaut abgeleitet werden. Allerdings steht dem entgegen, daß die Steuer bei normaler beschränkter Steuerpflicht als Mindeststeuer anzusehen ist¹⁰⁾, die nicht unterschritten werden darf.

Ebenso wie beim Ausgleich von Verlusten stellt sich beim Verlustabzug gem. § 10 d EStG die Frage, wie sich dieser auf den Progressionsvorbehalt und damit auf den Tarif bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht auswirkt. Bei unbeschränkter Steuerpflicht und Progressionsvorbehalt nach einem Doppelbesteuerungsabkommen können auch Verlustabzüge nach § 10 d den Tarif mindern¹¹⁾. Entsprechend können sie sich auf die Progression bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 5 AStG auswirken. Für die Ermittlung der Vollprogression ist m.E. eine Einschränkung der berücksichtigungsfähigen Verluste auf solche, die im Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, nicht gerechtfertigt¹²⁾, da hier das gesamte Welteinkommen zur Tarifiermittlung herangezogen wird, ausländische Verluste also nicht ausgeschieden werden können.

Die Verluste aus nicht ausländischen Einkünften können aber schon bei den steuerpflichtigen Einkünften abgesetzt werden¹³⁾, auch wenn sie vor der erweiterten beschränkten Steuerpflicht entstanden sind, und mindern dadurch den Tarif. Trotzdem kann sich für den Tarifvorbehalt eine Besonderheit ergeben. Werden durch die abzugsfähigen Verluste nach § 10 d EStG die insge-

9) Richter, Heinz, AWD 1974, S. 208

10) vgl. oben, 2. Abschn. B 2 b.

11) BFH v. 25.5.1970 BStBl II 1970, S. 755

12) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2, Anm. 117 d, a.A. Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 6

13) vgl. 2. Abschn. B 2 b

samt erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte unter einen Betrag gesenkt, bei dem der Mindeststeuersatz sich auswirkt¹⁴⁾, oder die Steuer bei normaler beschränkter Steuerpflicht Mindeststeuer ist, so war für die Progression ein Ausgleich oder Abzug nicht möglich, der Verlust ist also nur bis zu diesem Betrag (für Zwecke der Progression) aufgebraucht und kann, sofern die Frist des § 10 d EStG nicht abgelaufen ist, ins nächste Jahr für die Ermittlung des Tarifes vorgetragen werden¹⁵⁾.

Durch die Einführung des Verlustrücktrags wird auch hier die Regelung wesentlich komplizierter. Führt man den Progressionsvorbehalt bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht konsequent durch, ist ein Rücktrag nur zur Änderung der Steuerprogression notwendig, wenn sich Verluste ergeben, die zwar nicht ausgleichsfähig, wohl aber abzugsfähig i.S. des § 10 d EStG sind.

Dieses, etwas abwegig klingende Ergebnis ist in dem oben erwähnten Fall (Verlust zwar ausgeglichen, aber zum Zweck der Progression durch Mindeststeuer noch nicht verbraucht) gegeben. Es zeigt, zu was es führt, wenn zwei Regelungen aufeinandertreffen, die beide eine Systemdurchbrechung darstellen.

14) Ab 1975 bei etwa DM 27.000,- vorher bei ca. DM 32.000,-. Allerdings kann dann die Bagatellgrenze von DM 32.000,- unterschritten sein, sodaß in diesem Jahr die erweiterte beschränkte Steuerpflicht überhaupt entfällt. Vgl. 2. Abschn. B2b

15) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 6

c) Folgen der Regelung des § 2 Abs. 5 AStG

Die Einführung und vor allem die entsprechende Ausgestaltung eines Progressionsvorbehalts bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist auf Kritik gestoßen. Er wird¹⁾ als mittelstandschädigend bezeichnet und sollte demgemäß nur auf die inländischen Einkünfte begrenzt werden, was zur Folge hätte, daß er ersatzlos gestrichen werden könnte.

Die Tatsache, daß einerseits die Abgeltungswirkung der Abzugssteuern beseitigt wird, zum andern aber ihre Mindestbesteuerung bleibt, wird ebenso wie die Regelung der Vollprogression neben dem Bestehen-lassen der Mindestgrenze von 25 % als untragbar²⁾, inkonsequent und dem Postulat des § 204 A.O. widersprechend bezeichnet³⁾. Praktisch läuft die Regelung darauf hinaus, die Nachteile der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht⁴⁾ zusammen bestehen zu lassen.

Äußerst problematisch ist im Zusammenhang mit dem § 2 Abs. 5 auch die Haltung der Finanzverwaltung. So spricht Debatin⁵⁾ bei der Erläuterung des Einführungserlasses von einem Grundsatz, daß die erweitert beschränkte Steuerpflicht nicht zu einer Minderung der allgemeinen beschränkten Steuerpflicht führen kann. Diese Aussage⁶⁾ bezieht sich auf den Verlustabzug bzw.

1) Parcyk, Wolfgang, DB 1972, S. 1084

2) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 35

3) Flick, Hans, STK-Rep 1971, S. 403

4) Eichhorn, F.-F., DB 1971, S. 449

5) Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 13

6) vgl. 2. Abschn. B 2 b, aa)

den Verlustausgleich; sowie auf die Nichterstattung der Abzugsbeträge. Außerdem will der Einführungs-erlaß⁷⁾ bei der Ermittlung des Tarifs nur den Abzug von Sonderausgaben nach § 10 b EStG, also Spenden, zulassen, nicht aber den Verlustabzug nach § 10 d EStG. Sollte man aus dieser Haltung ableiten können, daß die Finanzverwaltung die Berücksichtigung ausländischer Verluste im Zusammenhang mit dem Progressionsvorbehalt überhaupt nicht zulassen will⁸⁾, so wäre dies eine Auslegung, die gegen den Wortlaut des § 2 Abs. 5 AStG verstoßen würde. Man kann nicht zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁹⁾ des Steuerpflichtigen kommen, wenn man nur ausländische Gewinne zur Progressionssteigerung heranzieht, ohne die Verluste zu berücksichtigen.

Allerdings wird die Mindeststeuerwirkung der normalen beschränkten Steuerpflicht bestehen bleiben, abgeleitet werden kann dieses Ergebnis nur aus § 2 Abs. 1 AStG¹⁰⁾, nicht jedoch aus der Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG¹¹⁾.

Der Steuerbetrag der normalen beschränkten Steuerpflicht als Mindeststeuer ist m. E. jedoch eine inkonsequente Regelung, die zwar durch den Zusatzsteuercharakter der erweiterten beschränk-

7) Einführungserlaß zum AStG Tz. 2.53.2

8) Dem steht auch die frühere Bemerkung Debating, Helmut, DStZ A 1972, S. 270 entgegen, daß die Mindestbesteuerung der Abzugssteuern bleiben müsse, um die Herabsetzung des Steuersatzes durch ausländische Verluste auf 0 zu verhindern.

9) s. Regierungsbegründung

10) Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 578 f.

11) A.A. offensichtlich Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 13 und Richter, Heinz, AWD 1974, S. 569

ten Steuerpflicht nach § 2 Abs.1 AStG gedeckt ist, jedoch nicht mit deren Zielsetzung, eine leistungsgerechte Besteuerung zu erreichen, vereinbar ist.

3. Die Durchgriffsbesteuerung nach § 5 AStG

a) Regelung

Die Vorschrift über die zwischengeschalteten Gesellschaften nach § 5 AStG dürfte die komplizierteste Bestimmung des gesamten Außensteuergesetzes sein. Ursprünglich war für ausländische Gesellschaften, die von Ausgewanderten beherrscht werden, eine erweiterte beschränkte Körperschaftsteuer- und Vermögenssteuerpflicht vorgesehen¹⁾. Diese Absicht wurde erst in den Beratungen des Finanzausschusses aufgegeben²⁾ aufgrund von Literaturbeiträgen³⁾, in denen nachgewiesen wurde, daß eine erweiterte beschränkte Körperschaftsteuer- und Vermögenssteuerpflicht gegenüber DBA-Ländern nicht durchsetzbar ist, vor allem auch gegenüber der Schweiz nicht, trotz der Anpassung des neuen DBA an die Besonderheiten des AStG. Der Weg, der über die Zuhilfenahme der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 - 14 AStG zur Umgehung von DBA eingeschlagen wurde, ist jedoch sehr umstritten⁴⁾.

1) vgl. 1. Abschn. A 2 b; Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 2

2) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 6

3) Vogel, Horst, Betriebsberater 1971, S. 1187; Sal-ditt, Franz, StuW 1972, S. 22; Kreile, Reinhold, BB 1971, S. 1232

4) vgl. dazu 2. Abschn. 3 b; für die Vereinbarkeit mit DBA Abschn. B 2 c

Durch den Verweis des § 5 AStG auf die §§ 7 - 14 AStG wird die gesamte Problematik der Hinzu-rechnungsbesteuerung auch für erweitert be-schränkt Steuerpflichtige, also im Ausland an-sässige Personen relevant⁵⁾.

Durch das ErbStRG vom 17.4.1974⁶⁾ wurde § 5 AStG kurz nachdem er in Kraft getreten war und kaum, daß die ersten Veranlagungsfälle durchgeführt waren, schon wieder abgeän-dert. Die Beteiligungsvoraussetzungen, die bisher auf eine Person i.S. des § 2 AStG abstellten, wurden abgeändert, so daß es jetzt genügt, wenn insgesamt Personen, die die Voraus-setzungen des § 2 Abs. 1 Nr.1 AStG erfüllen, zu-sammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen mehr-heitlich im Sinne des § 7 AStG an der zwischen-geschalteten Gesellschaft beteiligt sind. Außer-dem wurde die Verweisung auf die §§ 7 - 14 AStG eingeschränkt, es wird nur noch auf die §§ 7, 8 und 14 AStG hingewiesen.

Die Finanzverwaltung geht im Einführungserlaß⁷⁾ davon aus, daß es sich bei dieser Änderung nur um eine Klarstellung handelt, die schon ab 1972 anzuwenden ist. Die Regelung bringt jedoch eine

5) Zwar ist auch beim § 2 AStG bei dem Nachweis der 2/3-Belastung nach § 2 Abs. 2 AStG, sowie bei der Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG die Hinzu-berechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG zu berücksichtigen, doch wird dort immer von einer fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ausgegangen.

6) BGBl I 1974, S. 933

7) Einführungserlaß zum AStG Tz 5.1 und Runge/Ebeling/Baranowski, S. 25, vgl. dazu Flick/Wassermeyer/Becker, Kurzkommentierung des Einführungserlasses § 5

schwerwiegende Änderung der Beteiligungsvoraussetzungen⁸⁾, die auch bei großzügiger Auslegung im ursprünglichen Text des § 5 AStG keine Stütze finden kann. Außerdem ist durch den Wegfall der Verweisung auf die §§ 9 - 13 AStG die Steueranrechnung nach § 12 AStG nicht möglich, so daß hier auf die Anrechnung entsprechend § 47 EStG 1974 (entspricht § 36 EStG 1975) ausgewichen werden muß⁹⁾. Ebenfalls entfallen durch die Änderung die Freigrenzen des § 9 AStG sowie die Regelung über die Behandlung von Gewinnausschüttungen nach § 11 AStG¹⁰⁾.

Insoweit muß der Versuch der Finanzverwaltung, die Änderung des § 5 AStG, die im ErbStRG erfolgte, auf die Veranlagerungszeiträume 1972 und 1973 auszudehnen, als eine unzulässige Rückwirkung angesehen werden¹¹⁾.

b) Zweckmäßigkeit

Die Tatsache, daß ein Steuerpflichtiger einen Teil seines Vermögens in einer ausländischen Kapitalgesellschaft hält, reicht nicht zur Annahme einer mißbräuchlichen Gestaltung nach § 6 StAnpG aus¹⁾, da allein das Einschalten dieser zwischengeschalteten Gesellschaft i. S. § 5 AStG noch nicht als Mißbrauch der

8) s. dazu 2. Abschn. E 1

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 23 d

10) Runge/Ebeling/Baranowski, S. 25

11) vgl. dazu 2. Abschn. B D 2

1) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 82, FG Hannover v. 29.11.1973, EFG 1974, S. 345, BFHv.21.5.1971 BStBl II 1971, S. 722; mit Anmerkung Kratzer, W., IWB Fach 3 Gruppe 1, S. 469 und Hinweisen auf BFH v. 29.11.1966 BStBl III 1967, S. 392, BFHv.28.4.1970 BStBl II 1970, S. 674

Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zählt. Ausländische Basisgesellschaften werden vom deutschen Steuerrecht grundsätzlich als selbständige juristische Personen anerkannt, sofern ihr ausschlaggebender einziger Zweck bei der Errichtung nicht nachweisbar die Umgehung von Steuern war²⁾.

Allerdings wird in dem zitierten Urteil des BFH³⁾ ein Treuhandverhältnis nach § 11 Nr. 3 StAnpG zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern angenommen, wobei der Gesellschaftsvertrag als der das Treuhandverhältnis begründende Vertrag angesehen wird⁴⁾.

Nach Kreile⁵⁾ hätte die Finanzverwaltung anstelle der Durchgriffsbesteuerung nach den §§ 5, 7 ff. AStG auch das "Treuhandurteil fruchtbar" machen und Basisgesellschaften dem Steuerpflichtigen über § 11 Nr. 3 StAnpG direkt zurechnen können; offensichtlich stehe sie aber dieser Entscheidung reserviert gegenüber⁶⁾.

§ 5 AStG stellt jetzt einen Weg dar,⁷⁾, der den

2) BFHv.21.5.1971 BStBl II 1972, S. 722

3) ebenda

4) Eine ausführliche Erörterung mit kritischer Kommentierung des Treuhand-Gedanken bei ausländischen Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil v.21.5.1971, sowie ausführlichen Literaturhinweise dazu finden sich bei Salditt, Franz, StuW 1972, S. 27 - 29. Diese Entscheidung ist durch BFH v.25.1.75 RStBl II 1975, S. 553 praktisch überholt, da hier die grundsätzliche Aussage zurückgenommen wurde, vgl. Flick/Wassermeyer, DB 1975, S. 1674

5) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 931

6) a.A. Flick/Wassermeyer, DB 1975, S. 1674, die davon sprechen, daß die Finanzverwaltung häufig versuche, das "Treuhandurteil" anzuwenden.

7) Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 7; vgl. 4. Abschn.

Grundsatz der Selbständigkeit der juristischen Person durchbricht; da es sich dabei jedoch um einen handelsrechtlichen (und keinen verfassungsrechtlichen) Grundsatz handelt, kann er durch gleichrangiges Gesetz, wie es das AStG ist, ganz oder, wie hier, auch teilweise durchbrochen werden⁸⁾.

Im Falle des § 5, der Zurechnung der Einkünfte einer zwischengeschalteten Gesellschaft auf einen erweitert beschränkt Steuerpflichtigen, ist eine Begründung dieser Durchgriffsbesteuerung mit einem treuhandartigen Verhältnis wesentlich problematischer als bei den §§ 7 ff. AStG. Ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aus einem Treuhandverhältnis versteht sich hier nicht von selbst. Es wird hier erstmals ein Durchgriff durch eine auch im Inland anerkannte ausländische Gesellschaft auf einen ausländischen Gesellschafter vorgenommen¹⁰⁾; steuersystematisch eine Gratwanderung, die im Zusammenhang mit der Konstruktion der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unvermeidbar war¹¹⁾, da ohne diese "zusätzliche" erweiterte beschränkte Steuerpflicht¹²⁾ die Rechtsfolgen des § 2 AStG zu leicht von jedem Betroffenen hätten vermieden werden können.

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 7

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 7, vgl. Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 79

10) Vogel, Horst, DB 1972, S. 1404; Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 931

11) ebenda

12) Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 23

13) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 931; Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 6

Allerdings stellt sich bei der jetzigen Regelung die Frage, inwieweit der inländischen Finanzverwaltung eine wirksame Kontrolle der Durchgriffsbesteuerung nach dem § 5 AStG möglich ist¹³⁾, besonders dann, wenn es sich nicht nur um eine zwischengeschaltete Gesellschaft handelt, die dann direkt aus dem Inland Einkünfte bezieht, sondern um mehrere hintereinandergeschaltete ausländische Gesellschaften.

Ein weiteres Problem liegt in der Verweisung des § 5 auf die §§ 7, 8 und 14 AStG. Die hinzuzurechnenden Einkünfte werden nach diesen Vorschriften ermittelt und müssen demnach auch deren Voraussetzungen erfüllen. Dies bedeutet, daß die zwischengeschaltete Gesellschaft niedrigbesteuert¹⁴⁾ sein muß, sowie daß es sich um sog. schädliche oder Basiseinkünfte handelt, die nicht aus werbender Tätigkeit stammen.

Die Einschränkung auf die Basiseinkünfte ist vom Zweck des § 5 AStG her sachfremd¹⁵⁾. § 5 soll verhindern, daß auf dem Umweg über eine ausländische Gesellschaft Einkünfte aus dem Inland der erweiterten beschränkten Steuerpflicht entgehen. Ob diese Einkünfte nun aus werbender Tätigkeit stammen oder ob es sich um Basiseinkünfte handelt müßte gleichgültig sein, da es bei einem nach § 2 AStG besteuerten Ausländer, der seine inländischen Einkünfte direkt bezieht, auch nicht darauf ankommt, ob diese werbender Art sind oder nicht.

14) 30 %, § 8 Abs. 3 AStG

15) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 40

Geht man aber davon aus, daß bei einer Hinzurechnungsbesteuerung nach § 5 AStG gewollt nur Basiseinkünfte erfaßt werden sollen, dann ergeben sich bei der Anwendung des Katalogs des § 8 AStG insofern Schwierigkeiten, als dieser darauf angelegt ist, daß der dahinterstehende Anteilseigner im Inland lebt. Dadurch werden bestimmte Tätigkeiten als Basiseinkünfte behandelt, ohne daß sie es dem Sinn und Inhalt nach bei einem im Ausland Ansässigen sind¹⁶⁾.

c) Haftung von Vermögen

Mit § 5 Abs. 2 AStG wurde eine Haftungsnorm in das Steuerrecht eingeführt, die sowohl von der Systematik als auch von der Formulierung her in der deutschen Rechtsgeschichte einmalig ist¹⁾, da hier nicht eine Person als Haftender bezeichnet wird, sondern ein Vermögen, das bestimmten Einkünften zugrundeliegt. Dabei handelt es sich aber keineswegs um ein "Sondervermögen" irgendwelcher Art, das von dieser Seite her eine gewisse eigenständige Rechtsfähigkeit haben könnte, vielmehr wird es nur durch die Tatsache begrenzt, daß aus ihm Einkünfte an eine ausländische Gesellschaft fließen, die deren erweitert beschränkt steuerpflichtigen Inhabern zugerechnet werden.

16) Flick/Wassermeyer/Becker, Die AG 1973, S. 79 f., bringen als Beispiel einen Wirtschaftsprüfer, der Person i.S. des § 2 AStG ist, dem die Einkünfte die die von ihm gehaltene WirtschaftsprüfungsgmbH von einem inländischen Mandanten bezieht, zugerechnet werden, wobei sich die GmbH zur Erfüllung des inländischen Auftrags des Wirtschaftsprüfers bedient.

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5, Anm. 31

Da eine Haftung von Vermögen praktisch nicht durchführbar ist²⁾, kann als Zweck der Regelung angesehen werden, daß die Gesellschaft als Inhaber dieses oben genannten Vermögens mit eben diesen im Inland gelegenen Vermögensteilen für die Steuerschuld des hinter der Gesellschaft stehenden erweitert beschränkt Steuerpflichtigen haften soll.

Diese Haftungsregelung ist für die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 5 AStG notwendig, da gegenüber einem erweitert beschränkten Steuerpflichtigen, der sein gesamtes Inlandsvermögen über eine zwischengeschaltete Gesellschaft hält, sonst keine Beitreibungsmöglichkeit für die Steuerschuld gegeben wäre³⁾. Wassermeyer⁴⁾ sieht darin "bei weiter Auslegung" eine Haftung z.B. der Volkswagen-AG für Steuerschulden eines "geflüchteten" Kleinaktionärs. Der § 5 Abs. 2 AStG werfe demnach alle handelsrechtlichen Grundsätze über die Selbständigkeit der juristischen Person über den Haufen und zeige eine gefährliche fiskalische Tendenz des Gesetzgebers auf.

Diese Kritik geht m.E. jedoch insofern zu weit, als hier nicht die Volkswagen-AG selbst haftet, sondern nur die Beteiligung, also die Aktien an der Volkswagen-AG, die die ausländische Basisgesellschaft besitzt.

-
- 2) Wem sollte hier der Haftungsbescheid zugesandt werden? vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm.31; Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 80
3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 32
4) Wassermeyer, Franz, DStR 1972, S. 520

4. Beweislastregelungen

Durch das AstrG wurden Beweislastregelungen in das deutsche Steuerrecht eingeführt, die die Nachweispflichten hauptsächlich dem Steuerpflichtigen auferlegen. So wurde durch Art. 5 des Gesetzes der § 171 Abs. 3 AO eingeführt, der dem Steuerpflichtigen die Aufklärungspflicht für im Ausland befindliche Tatsachen auferlegt. Das gilt z.B. auch für die Frage, in welchem Gebiet er ansässig ist¹⁾.

Bei der Milderungsregel des § 2 Abs. 6 AStG muß der Steuerpflichtige nachweisen, daß er bei fiktivem Wohnsitz im Inland weniger Steuern bezahlen müßte²⁾, sofern dies nach den Bestimmungen des Abs. 6 möglich ist³⁾. Die gleiche Nachweispflicht trifft den Steuerpflichtigen bei der Feststellung, ob er in einem niedrigbesteuerten Gebiet ansässig ist. Er muß von sich aus beweisen, ob seine Steuerlast zwei Drittel der deutschen Einkommensteuer beträgt, die er bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland zu bezahlen hätte. Diese für die Feststellung der Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht eingeführte Beweispflicht stellt der Natur nach eine objektive Beweislastregelung zu ungunsten des Steuerpflichtigen für steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen dar⁴⁾, die an und für sich unzulässig ist⁵⁾. Lediglich durch die Konzi-

1) Einführungserlaß zum AStG Tz 2.21

2) Hellwig, Peter, DStZ A 1974, S. 6

3) vgl. dazu 2. Abschn. B 4

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 65

5) vgl. Tipke/Kruse, § 204 Anm. 4, BFHv2.3.1966, BStBl III 1966, S. 509

pierung der Vorschrift als Ausnahmeregelung sollte dieses Verbot umgangen⁶⁾⁷⁾ werden.

Da aber gerade dieser Ausnahmeregelung praktisch die wichtigste Bedeutung bei der Feststellung der Niedrigbesteuerung zukommt, wurde hier gegen allgemein anerkannte Grundsätze des öffentlichen Rechtes verstoßen. Die Besteuerung ist Eingriffsverwaltung; - die Feststellung, ob die Voraussetzungen für diesen Eingriff gegeben sind, obliegt dem Staat, wenn die Besteuerung rechtsstaatlichen Grundsätzen genügen soll⁸⁾⁹⁾.

Daraus folgt, daß die Pflicht für Auswanderer nachzuweisen, daß sie nicht niedrigbesteuert werden eine unzulässige Beweisregelung ist, da praktisch jeder Auswanderer diesen Beweis antreten müßte, da die Oasenvermutung bei Vorhandensein einer Möglichkeit der Vorzugsbesteuerung fast jedes Land trifft¹⁰⁾. Die Finanzverwaltung nützt diese Möglichkeit offensichtlich nicht aus¹¹⁾, sie legt diese Bestimmung, die dem Wortlaut nach unzulässig ist, also verfassungsgemäß aus.

6) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 65

7) Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 576 halten die Auslegung des Einführungserlasses (Tz 2.12.), wonach die Beweislast für die Nichtansässigkeit in einem Niedrigsteuerland dem Steuerpflichtigen obliegt, für einen eklatanten Rechtsverstoß, sowohl gegen allgemeine Grundsätze des Steuerrechts, als auch gegen den Wortlaut des § 2 StAnpG.

8) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 29

9) siehe auch Lipps AWD 1972, S. 109 zu den Nachweispflichten bei Zwischengesellschaften.

10) vgl. 2. Abschn. B 3 b

11) ebenda; Einführungserlaß zum AStG, Anl. 1 c zu Tz 2.2

D Verfassungsrechtlich problematische Bestimmungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

1. Vorbetrachtung

Die Regelungen der §§ 2 - 6 AStG schaffen neue Steuertatbestände bzw. erweitern alte. Sowohl der Inhalt der Bestimmungen als auch ihre Ausgestaltung werfen die Frage auf, inwieweit sie mit Normen unserer Verfassung kollidieren.

Dies gilt ebenso für § 20 Abs. 2 AStG, der die Anwendung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auf Altauswanderer ausdehnt, also eine Rückwirkung entfaltet, wie auch für die §§ 2 - 6 AStG selbst, die einer Überprüfung anhand des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 GG bedürfen. Außerdem tangiert der Inhalt auch das Recht auf Freizügigkeit und das Gebot der Verhältnismäßigkeit.

2. Der Anwendungszeitpunkt

a) Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze

Mit Ausnahme des Strafrechtes (Art. 103 Abs. 2 GG) gibt es keine Bestimmung des positiven Rechts, die die Rückwirkung von Gesetzen schlechthin ausschließt. Ebenso gibt es auch

keinen verfassungsrechtlichen, allgemein-gültigen Grundsatz dieser Art als eine "überpositive Norm"¹⁾²⁾.

Handelt es sich jedoch bei dem rückwirkenden Gesetz um eine belastende Norm, so stellt sich die Frage, inwieweit sie auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt³⁾.

Ein Rückwirkungsverbot für belastende Steuergesetze kann aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 GG (Einschränkung des Rechts auf persönliche Entfaltung, hier im wirtschaftlichen Bereich) hergeleitet werden⁴⁾. Das BVerfG⁵⁾ leitet ein Verbot rückwirkender belastender Gesetze aus dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit ab (Art. 20 Abs. 3 GG), zu dessen wesentlichsten Elementen die Rechtssicherheit⁶⁾ gehört. Diese Rechtssicherheit ist bei Abgabegesetzen verletzt, wenn die Steuerpflicht an Tatbestände anknüpft, die durch Handlungen geschaffen werden, die schon vor Verkündigung des Gesetzes lagen. Daraus folgt der Verfassungsgrundsatz, daß belastende Steuergesetze grundsätzlich ihre Wirksamkeit nicht auf abgeschlossene Tatbestände erstrecken dürfen⁷⁾.

1) BVerfG 24.4.1953, BVerfGE 2, S. 237 (264 ff.);

2) Vergl. Spanner, Hans, Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht, S. 89 f.; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, S. 80

3) ebenda

4) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 2 Abs. I Rand-Nr. 47, da-
gegen Schmidt-Bleibtreu/Klein, a.a.O., S. 80; BVerfG v.
24.4.1953, BVerfGE 2, S. 237 (265 f.)

5) BVerfGv.19.12.1961, BVerfGE 13, S. 261 (271)

6) BVerfGv.24.7.1957, BVerfGE 7, S. 89 (92)

7) BVerfGv.19.12.1961, BVerfGE 13, S. 271; BVerfGv.10.3.
1971, BVerfGE 30, S. 273 (285)

Dieser Grundsatz⁸⁾ bezieht sich allerdings nur auf die sog. "echte" oder retroaktive Rückwirkung⁹⁾. Sie liegt vor, "wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift"¹⁰⁾. Dem entgegen steht die "unechte" oder retrospektive Rückwirkung, die vorliegt, wenn ein Gesetz "nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt"¹¹⁾. Für die unechte Rückwirkung gilt, daß sie in der Regel zulässig ist; nur in Ausnahmefällen kann sie verfassungswidrig sein¹²⁾, wie auch die echte Rückwirkung ausnahmsweise verfassungsgemäß sein kann.

Ausnahmen von diesem aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit fließenden Vertrauensschutz sind gegeben, wenn¹³⁾ nach der rechtlichen Situation zum Zeitpunkt der Handlung, an die das Gesetz die Rechtsfolge knüpft, mit dieser Regelung gerechnet werden mußte. Dieser Zeitpunkt ist gegeben, wenn der Bundes-

-
- 8) Daraus läßt sich allerdings nicht der Grundsatz ableiten, daß die Verfassung die Erwartung schützt, daß das geltende Steuerrecht fortbesteht, s. BVerfG v. 28.1.1970, BVerfGE 27, S. 375 (386); Schmidt-Bleibtreu/Klein, a.a.O., S. 80; vgl. auch BVerfGv23.3.1971, BVerfGE 30, S. 392 (403 f.)
- 9) BVerfGv31.5.1960, BVerfGE 11, S. 139 (145 f.)
- 10) ebenda
- 11) ebenda, zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung vgl. auch Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 673 ff., der die Unterscheidung für problematisch hält, da derselbe Sachverhalt durch Ausgestaltung des Gesetzgebers von der echten zur unechten Rückwirkung gebracht werden kann; die Unterscheidung solle deshalb nur klassifizierend und nicht rechtsfolgebegründend sein; s. dazu unten D 2 b, sowie Knittel, Wilhelm, zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, S. 9; Gellert, Otto, DB 1974, S. 211; BVerfGv23.3.1971, BVerfGE 30, S. 392 (402)
- 12) Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 674
- 13) s. Zusammenstellung in: BVerfGv19.12.1961, BVerfGE 13, S. 271 f. sowie Spanner, Hans, Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht, S. 88 f.

tag das entsprechende Gesetz beschlossen hat¹⁴⁾. Ebenfalls kein Vertrauensschutz besteht, wenn das geltende Recht unklar ist oder eine ungültige Norm einen Rechtsschein erzeugt. Beides Mal ist es dem Gesetzgeber gestattet, die Rechtslage zu klären¹⁵⁾ bzw. eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm rückwirkend einzusetzen¹⁶⁾. Außerdem können zwingende Gründe des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit vorgehen, eine Rückwirkung rechtfertigen¹⁷⁾.

Umgekehrt ist eine unechte Rückwirkung dann unzulässig, wenn je nach Lage des Einzelfalles aus dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes der Regelungsbefugnis Grenzen gesetzt sind¹⁸⁾, d.h., wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf Fortbestand der jetzigen Rechtslage Vorrang vor den Belangen des Gesetzgebers genießt; außerdem ist eine unechte Rückwirkung immer nur dann zulässig, wenn das Gesetz zu einer maßvollen Mehrbelastung führt¹⁹⁾; dies gilt auch für die Erhöhung des Steuersatzes während des Veranlagungszeitraumes, die an und für sich keine Rückwirkung darstellt²⁰⁾.

Große Bedeutung unter den Ausnahmen, bei denen eine echte Rückwirkung gestattet ist, kommt der zuerst

16) BVerfGv.24.7.1957, BVerfGE 7, S. 89 (94)

17) BVerfGv.1.7.1953, BVerfGE 2, S. 380 (405); s. dazu auch Offerhaus, Klaus, NJW 1975, S. 369, 1145; BFH v.10.10.1975, Finanzrundschau 1976, S. 17 f.

18) BVerfG v.23.3.1971, BVerfGE 30, S. 392 (402) mit weiteren Nachweisen

19) BVerfG v.19.12.1961, S. 278; vgl. auch Gellert, Otto, DB 1974, S. 212

20) BVerfG v.19.12.1961, BVerfGE 13, S. 279, 282

erwähnten zu (Gesetz ist vom Bundestag schon beschlossen). Wird eine neue Steuer eingeführt, stellt sich die Frage, ob eine derartige Ausnahme zulässig ist. Dieses Problem wird in letzter Zeit zusätzlich verschärft durch den Versuch der Finanzverwaltung bzw. der Regierung, mit vorweggenommenen Absichtserklärungen (Verkündung von "Gesetzesleitsätzen") die Einführung von Gesetzen zu einem vor dem Beschluß liegenden Zeitpunkt zu ermöglichen²¹⁾. Ziel dieser Politik durch Ankündigung ist es, zu verhindern, daß Steuerpflichtige die noch günstige Rechtslage ausnützen, also Dispositionen aufgrund der alten Rechtslage treffen²²⁾. Das später folgende Gesetz wird dann auf diesen Zeitpunkt zurückbezogen. Wenn diese Praxis verfassungsgemäß wäre, würde sie der Bundesregierung quasi gesetzgeberische Fähigkeiten zugestehen²³⁾. Durch diese Handhabung würde das Vertrauen des Bürgers in das geltende Recht zerstört - außerdem könnte er sich auch am neuen Recht nicht orientieren, da dies noch nicht beschlossen ist und oft auch noch entscheidend geändert wird (s. z.B. das AStG). Damit ist für ihn jede Rechtssicherheit auf diesem Gebiet beseitigt²⁴⁾.

Die Rückwirkung eines Gesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem Beschluß des Gesetzes durch den Bundestag aufgrund der Ankündigung kann deshalb nur verfassungs-

21) vgl. dazu Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 669 ff. mit den dort genannten Beispielen

22) ebenda, S. 671, Friauf bezeichnete dies als "negativen Ankündigungseffekt"

23) Vogel, Horst, BB 1971, S. 533. Interessant ist hier, daß Eckehard/Hillebrecht, Die Problematik rückwirkender Steuergesetze, S. 19 dies nicht unter den Motiven des Gesetzgebers für rückwirkende Steuergesetze aufführen. Anscheinend war ein solches Vorgehen 1960 noch undenkbar.

24) Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 672

mäßig sein, wenn überragende Gründe des Gemeinwohls der Rechtssicherheit des Bürgers vorgehen²⁵⁾.

b) Anwendung der erweitert beschränkten Steuerpflicht auf Altauswanderer

§ 20 Abs. 2 AStG sieht vor, daß die Bestimmungen der §§ 2 - 5 AStG über die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auch auf solche Personen anzuwenden sind, die ihre unbeschränkte Steuerpflicht vor dem Inkrafttreten des AStG aufgegeben haben. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht für diesen Personenkreis muß sich aus den §§ 2, 5 AStG selbst ergeben¹⁾. § 20 Abs. 2 AStG kann deshalb nicht konstitutiv sein, sondern nur deklaratorischen Charakter haben²⁾.

Erfast werden von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 20 Abs. 2 AStG auch noch Personen, die (wenn sie zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt haben) nach dem 1.1.1962 ihre unbeschränkte Steuerpflicht aufgegeben haben. Allerdings dann nur noch im Veranlagungszeitraum 1972, da mit dessen Ende die 10-Jahres-Frist des § 2 Abs. 1 AStG abläuft³⁾.

25) Solche Gründe könnten z.B. beim Bardepot-Gesetz gegeben sein, das eine vorübergehende wirtschaftspolitische Maßnahme war, deren Wirksamkeit durch späteres Inkrafttreten weggefallen wäre.

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 20, Anm. 19

2) ebenda

3) ebenda, sowie Vogel, Horst, DB 1972, S. 1404 f.

Ob diese Ausdehnung der Steuerpflicht verfassungsgemäß ist, muß anhand ihres Anknüpfungspunktes geklärt werden. Knüpft sie an die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht an, dann ist dies ein bereits vollständig abgeschlossener Sachverhalt⁴⁾, ein Ereignis, das vor dem Inkrafttreten des AStG liegt⁵⁾; folglich läge eine verfassungswidrige echte Rückwirkung vor.

Sieht man jedoch als Anknüpfungspunkt nicht die Auswanderung an, sondern die Tatsache der jetzigen Ansässigkeit in einem Niedrigsteuer-Land⁶⁾ (allerdings muß gleichzeitig trotzdem früher die unbeschränkte Steuerpflicht vorhanden gewesen sein), liegt keine echte Rückwirkung vor, es handelt sich dann lediglich um eine Steuerverschärfung, die ex nunc gilt⁷⁾.

Gegen diese, wohl auch dem Gedankengang der Verwaltung entsprechende Interpretation wendet sich Becker⁸⁾; der schreibt, bei § 2 AStG scheine zwar zunächst die Ansässigkeit die steuerbegründende Tatsache zu sein, in Wirklichkeit werde jedoch auf den Akt der Auswanderung abgestellt, so daß eine verfassungswidrige Rückwirkung vorliege. Ähnlich

-
- 4) Diese Auffassung wird von einer ganzen Reihe von Autoren vertreten, s. z.B. Vogel, Horst, DB 1972, S. 1405; Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 669; Holzheimer, Dieter, FR 1971, S. 380; Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 67, FN 4
- 5) Lipps, Wolfgang, AWD 1972, S. 108;
- 6) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 28
- 7) ebenda
- 8) Becker, Helmut, StuW 1972, S. 104 f.

dürfte auch die Aussage Telkamps⁹⁾ zu interpretieren sein, der ausführt, daß das Ziel des § 2 AStG die Beseitigung des Steuergefälles als Auswanderungsanreiz sei, so daß eine Ausdehnung auf Altauswanderer nicht mehr mit dem Gesetzeszweck zu rechtfertigen sei.

Parcyk¹⁰⁾ hält in diesem Fall selbst eine unechte Rückwirkung für verfassungswidrig, da bei den Altauswanderern ein schutzwürdiges Interesse bestehe, daß sich ihre Art der Besteuerung nicht ändere.

Insgesamt wird man zu dem Ergebnis kommen müssen, daß die Ausdehnung auf die Altauswanderer keine echte verfassungswidrige Rückwirkung ist, auch wenn sie einer solchen bedenklich nahe kommt; schließlich liegt einer der Hauptanknüpfungspunkte des § 2 AStG in der oft schon Jahre zurückliegenden Auswanderung. Durch die "kluge" Formulierung der Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht wurde das Problem der Rückwirkung bei Altauswanderern umgangen.

An diesem Beispiel zeigt sich deutlich die Problematik der Unterscheidung zwischen verfassungswidriger echter und verfassungsgemäßer unechter Rückwirkung¹¹⁾. Dem Gesetzgeber wird es oft möglich sein, durch entsprechende Ausgestaltung einer Vorschrift (wie in diesem Fall) eine echte Rückwirkung in eine unechte "umzuwandeln".

9) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 104 f.

10) Parcyk, Wolfgang, DB 1972, S. 1084

11) Friauff, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 674

c) Anwendung der §§ 2 - 5 AStG ab 1. Januar 1972

Das AStG trat am 13. September 1972 in Kraft. Beschlossen wurde es vom Bundestag am 8. September 1972. Im § 20 Abs. 1 Ziff. a AStG wird bestimmt, daß es für die Einkommensteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 1972 anzuwenden ist.

Wie oben¹⁾ festgestellt wurde, ist es grundsätzlich zulässig, daß ein belastendes Steuergesetz, das während eines Veranlagungszeitraumes beschlossen wird, auf diesen insgesamt angewandt wird, da hierin nur eine Auswirkung auf einen noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt, in diesem Fall das zu versteuernde Einkommen des Veranlagungszeitraumes, vorliegt. Allerdings darf es sich dann dabei nur um eine Erhöhung des Steuersatzes bzw. eine sonstige Verschärfung der Steuerpflicht handeln, die vom Umfang bzw. der Höhe nach erwartet werden konnte, insgesamt also nicht übermäßig sein darf²⁾.

Die §§ 2 - 5 AStG werden als erweiterte beschränkte Steuerpflicht bezeichnet. Eine Erweiterung der Steuerpflicht für einen bestimmten Personenkreis³⁾ kann wohl gerade als eine zulässige "Erhöhung" der Steuer im obengenannten Sinn angesehen werden; bedenklich ist es allerdings, daß durch die §§ 2 - 5 AStG nicht nur die Steuer erhöht, sondern auch

1) siehe oben 2. Abschn. D 2 a

2) vgl. dazu die Ausführungen unter 2 a, mit den Nachweisen in der Rechtsprechung des BVerfG.

3) Inwieweit dies Probleme hinsichtlich der Gleichbehandlung aufwirft, s. unten

der Kreis der der Steuer unterliegenden Einkünfte erweitert wird⁴⁾.

Die §§ 2 - 5 AStG bringen zwar für die betroffenen Personen zum Teil erhebliche Mehrbelastungen, doch ist durch die Milderungsregelung des § 2 Abs. 6 AStG, die die Steuer auf die Höhe der unbeschränkten Steuerpflicht begrenzt, der zulässige Rahmen der Erhöhung der Steuer innerhalb des Veranlagungszeitraumes wohl noch eingehalten.

3) Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen erweitert beschränkter Steuerpflicht und beschränkter Steuerpflicht

a) Der Gleichheitssatz im Steuerrecht

Art. 3 Abs. 1 GG, der den allgemeingültigen Gleichheitssatz enthält, ist eines der tragenden Konstitutionsprinzipien unserer Verfassung¹⁾. Der Schutzwirkung dieser Bestimmung kommt besondere Bedeutung im Steuerrecht zu, da die Steuergesetze neben dem Polizeirecht und dem Strafrecht dem Bürger gegenüber den schwerwiegendsten Eingriff darstellen.

Durch Art. 3 Abs. 1 GG sind dem Ermessen des Gesetzgebers Grenzen gesetzt, die durch das Willkürverbot²⁾ bestimmt werden. Das heißt, der Gesetz-

4) Friauf, Karl-Heinrich, BB 1972, S. 675 sieht hier schon eine echte verfassungswidrige Rückwirkung, da nachträglich Steuertatbestände geschaffen werden, und nicht nur geltendes Recht innerhalb des Veranlagungszeitraums verschärft wird; s. auch Flick/Wassermeyer/Becker, § 20 Anm. 10

1) BVerfG v.20.2.1957, BVerfGE 6, S. 257 (265)

2) BVerfG v.26.11.1964, BVerfGE 18, S. 257 (269)

geber muß sachlich einleuchtende Gründe für eine unterschiedliche Behandlung haben, die dem Gerechtigkeitsgefühl entsprechen und keine Willkür erkennen lassen³⁾.

Inhaltlich bedeutet Art. 3 Abs. 1 GG, daß gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln sind; d.h. allerdings nicht, daß Ungleiches immer ungleich zu behandeln ist⁴⁾, wesentlich Ungleiches darf jedoch nicht willkürlich gleich behandelt werden⁵⁾.

Gerade im Steuerrecht müssen geringfügige Ungleichbehandlungen hingenommen werden, wenn sie durch eine Typisierung bedingt sind, oder wenn es sich nur um Ausnahmefälle handelt⁶⁾.

Die Differenzierungsgründe, die der Gesetzgeber für eine ungleiche Behandlung hat, müssen sachgerecht sein⁷⁾. Das bedeutet aber nicht, daß der Gesetzgeber die "beste" Lösung gewählt haben muß, auch eine sachgerechte Lösung, die nicht optimal ist, ist deshalb nicht verfassungswidrig⁸⁾.

Die Prüfung im Rahmen des Gleichheitssatzes erstreckt sich demnach nur auf die Frage, ob die vorliegende gesetzliche Lösung innerhalb des Ermessensspiel-

3) Schmidt-Bleibtreu/Klein, S. 95 mit Entscheidungen des BVerfG, BVerfG v.7.10.1969, BVerfGE 27, S. 142 (149)

4) BVerfG v.30.4.1952, BVerfGE 1, S. 264 (275)

5) BVerfGE 1, S. 52; BVerfG v. 5.4.1952, BVerfG 1, S. 208 (247)

6) BVerfG v.2.7.1969, BVerfGE 26, S. 265 (275)

7) BVerfG v.20.12.1966, BVerfGE 21, S. 12 (26)

8) BVerfG v.17.12.1953, BVerfGE 3, S. 162 (182)

raums des Gesetzgebers noch sachgerecht ist, nicht ob es sich um die vernünftigste oder beste Lösung handelt⁹⁾. Wäre dies nicht der Fall, würde das BVerfG, insbesondere in Steuerfragen, zu einer Art "Super-Gesetzgeber", der praktisch jede Bestimmung dahingehend prüft, ob sie (seiner Ansicht nach) die optimale Lösung darstellt.

Im Steuerrecht findet das Gebot der Gleichbehandlung von gleichen Sachverhalten aus Art. 3 Abs. 1 GG seinen Ausdruck im Prinzip der Steuergerechtigkeit und damit in dem Grundsatz der leistungsgerechten Besteuerung¹⁰⁾. Ob die erweiterte beschränkte Steuerpflicht diesen Grundsatz verletzt, soll anschließend überprüft werden.

b) Sachliche Differenzierungsgründe zwischen erweiterter beschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Da der Gleichheitssatz des Art. 3 GG auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt¹⁾ (seine Geltendmachung ist nicht von Ansässigkeit oder Staatsbürgerschaft abhängig²⁾), stellt sich die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung von bestimmten beschränkt Steuerpflichtigen, den erweitert beschränkt Steuerpflichtigen, gegenüber den normal beschränkt Steuerpflichtigen vor Art. 3 Abs. 1 GG Bestand hat. Insbe-

9) ebenda

10) Lipps, Wolfgang, AWD 1972, S. 107; BVerfG v.21.1.1959, BVerfGE 9, S. 123 ff.; BVerfG v.31.1.1962, BVerfGE 13, S. 357 (362); BVerfG v.24.7.1962, BVerfGE 14, S. 221 (240); Kruse, Heinrich-Wilhelm, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, § 6 Abs. 2

1) BFH v.16.8.1963, BStBl III 1963, S. 486

2) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 3 Abs. I, Rand-Nr. 285 ff.

sondere muß geprüft werden, ob die Unterscheidungskriterien (die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 AStG) ausreichende, sachgerechte Differenzierungsgründe für eine Ungleichbehandlung darstellen.

Auch wenn man die Unterscheidungskriterien als so schwerwiegend ansieht, daß die normale beschränkte Steuerpflicht und die erweiterte beschränkte Steuerpflicht als "ungleiche" Sachverhalte angesehen werden müssen, kann m.E. in der bisherigen Regelung vor Inkrafttreten der §§ 2 ff. AStG kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gesehen werden. Hier hätte dann eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte stattgefunden³⁾, die, da sie nicht gravierend war, zulässig war⁴⁾.

Eher kann in der Ausgestaltung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gesehen werden. Eine unterschiedliche Behandlung von beschränkter Steuerpflichtigen liegt sicherlich innerhalb des Ermessensspielraums des Gesetzgebers. Grundsätzlich kann deshalb in der Einführung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht keine verfassungswidrige Handlung gesehen werden, ebensowenig darin, daß die jetzige Regelung ganz sicher nicht die optimale Lösung darstellt⁵⁾. Allerdings muß die Ausgestaltung der Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht geprüft werden, da diese einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen könnten.

3) vgl. oben

4) A.A. offensichtlich Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 95, der hier einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz sieht, da bei erweitert beschränkter Steuerpflicht die kompensierende Besteuerung im Ausland fehle.

5) vgl. dazu oben D 2 a, und unten F

So ist fraglich, ob die Staatsangehörigkeit als Voraussetzung für die Steuerpflicht ein Differenzierungsgrund ist, der eine ungleiche Behandlung rechtfertigt, da unser Steuersystem auf die Ansässigkeit abstellt⁶⁾. Unter dem Gesichtspunkt der leistungsgerechten Besteuerung, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt, ist es auch bedenklich, daß § 2 AStG eine persönliche Inlandsbindung (mindestens 5 Jahre unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der letzten 10 Jahre) als Voraussetzung hat⁷⁾. Eine unterschiedliche Behandlung von Personen, die sich nur in diesem Punkt unterscheiden, erscheint vom Standpunkt der leistungsgerechten Besteuerung und der Wettbewerbsgleichheit her gesehen nicht gerechtfertigt. Aus demselben Grund ist auch der Wegfall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach 10 Jahren trotz des Fortbestands ihrer Voraussetzungen hinsichtlich der Gleichbehandlung bedenklich⁸⁾. Betrachtet man allerdings die Zielsetzung des Gesetzgebers, die außer der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit wohl hauptsächlich auf die Beseitigung der steuerlichen Vorteile einer Auswanderung hienzielt, so sind die oben geäußerten Bedenken zwar nicht ausgeräumt, doch erscheint die Regelung dann noch tragbar.

Dazu paßt dann aber nicht, daß von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auch solche Auswanderer getroffen werden, die (nachweislich) aus nicht steuerlichen Gründen auswandern⁹⁾. Hier müßte, um eine

6) vgl. oben Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 103

7) Böttcher/Beinert/Henneres, S. 331; Salditt, Franz, StuW 1972, S. 18

8) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 103; Salditt, Franz, StuW 1972, S. 18

9) ebenda S. 22

verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu vermeiden, zumindest eine Milderungsregelung getroffen werden, etwa ähnlich der im Art. 4 Abs. 4 des DBA Deutschland-Schweiz, in der vorgesehen ist, daß in der Schweiz echt unselbständig beschäftigte Auswanderer praktisch von den Bestimmungen der §§ 2 ff. AStG nicht betroffen werden¹⁰⁾.

Insgesamt gesehen stellen die Bestimmungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht wohl noch keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar, sie berühren seine Grenzen jedoch recht deutlich.

4. Die Einschränkung der internationalen Freizügigkeit

a) Das Grundrecht auf Freizügigkeit im GG

Das Grundrecht der Freizügigkeit des Art. 11 GG bezieht sich dem Wortlaut nach nur auf die Freizügigkeit innerhalb des Bundesgebietes¹⁾. Trotzdem wird in der Literatur überwiegend²⁾ aus Art. 11 Abs. 1 GG durch extensive Auslegung ein Recht zur Ausreise und Auswanderung abgeleitet, da das Verlassen der Staatsgemeinschaft den ursprünglichen Sinn der Freizügigkeit darstellt³⁾.

Das BVerfG⁴⁾ hat ein Recht auf Ausreise aus Art. 11 GG heraus abgelehnt, jedoch ein solches Recht aus der allgemeinen Handlungsfreiheit, die durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützt ist, hergeleitet. Inhaltlich besteht dabei kein Unterschied zu einem Ausreiserecht aus Art. 11 GG.

10) vgl. unten 3 C 2

1) Im Gegensatz zur Weimarer Verfassung, Art. 112

2) Statt vieler, Maunz/Dürig/Herzog, Art. 11, Rand-Nr. 104 f.

3) ebenda, Rand-Nr. 103 und 108

4) BVerfG v.16.1.1957, BVerfGE 6, S. 32 (41 f.)

Schranken für die Ausreise- und Auswanderungsfreiheit können sich nur durch die verfassungsmäßige Rechtsordnung ergeben⁵⁾. Ein Gesetz, das die Ausreise verbietet oder doch praktisch verhindert, steht nur dann noch innerhalb der verfassungsgemäßen Ordnung, wenn es den Wesensgehalt des Grundrechtes nicht antastet. Einschränkungen müssen demnach sachgerecht und klar durch den Gesetzestatbestand aufgezeigt sein. Dies ist z.B. bei § 7 Abs. 1 c Paßgesetz gegeben. Dort wird als Versagungsgrund für einen Reisepaß (und damit für die Ausreise in Länder mit Paßzwang) das Vorhandensein von Steuerschulden genannt, sofern die Gefahr besteht, daß der Paßbewerber sich durch seine Ausreise diesen Verpflichtungen entziehen will. Bei bereits entstandenen Steuerschulden ist dies ein sachgerechtes Motiv⁶⁾.

Die §§ 2 ff. AStG stellen kein Auswanderungsverbot dar, allenfalls könnte aus den Rechtsfolgen eine praktische Auswanderungsverhinderung abgeleitet werden. Würde die Auswanderung eine Steuerbelastung mit sich bringen, die es dem Einzelnen aus wirtschaftlichen Gründen unmöglich machte, die Staatsgemeinschaft zu verlassen, so wäre das Grundrecht der Freizügigkeit in seinem Wesensgehalt eingeschränkt, da kein sachgerechter Grund vorliegt, eine Auswanderung zu verhindern. Die Tatsache, daß neue Steuerschulden durch die Auswanderung nicht mehr oder nur in geringerem Umfang entstehen, stellt keinen solchen Grund dar.

5) ebenda

6) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 11, Rand-Nr. 108, 113

§§ 2 ff. AStG heben jedoch die deutsche Steuerpflicht für nicht ausländische Einkünfte der Auswanderer lediglich auf das Niveau an, das bei Nichtauswanderung besteht. Sie beseitigen also lediglich eventuelle Vorteile einer Auswanderung. Darin kann auch keine faktische Auswanderungsverhinderung gesehen werden, die einen Verstoß gegen das Grundrecht der Freizügigkeit darstellen könnte.

b) Die Auswanderungsfreiheit aufgrund der EG-Verträge

Aus den in den EG-Verträgen niedergelegten Grundsätzen auf Niederlassungsfreiheit und Freizügigkeit¹⁾, die über Art. 59 Abs. 2 GG in der Bundesrepublik Deutschland wirksam sind und nationalem Recht vorgehen²⁾, könnte sich eventuell ein Konflikt mit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ergeben. Dem stehen jedoch die oben erwähnten Überlegungen entgegen, daß die Rechtsfolgen der §§ 2 ff. AStG keinen verfassungswidrigen Verstoß gegen die Freizügigkeit darstellen. Außerdem könnte ein derartiger Konflikt praktisch nicht zum Tragen kommen, da zum einen die EG-Staaten keine Niedrigsteuerländer i.S. des § 2 Abs. 2 AStG sind (Ausnahmen dürften nur einige Gebiete sein, z.B. die englischen Kanalinseln), und zum anderen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten DBA abgeschlossen sind³⁾, die die Auswirkungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht einschränken⁴⁾.

1) Art. 48 ff., Vertrag zur Gründung der EWG vom 25. 3. 1957, BGBl II 1957, S. 266

2) vgl. Hesse, Konrad, Grundzüge des Verfassungsrechts, S. 42

3) Grasman, Günther, EuStZ 1971, S. 83

4) vgl. unten, 4. Abschn.

E Lücken in den Bestimmungen der erweiterten
beschränkten Steuerpflicht

1. Vorbemerkung

Die folgenden Ausführungen, die Gestaltungen behandeln, bei denen eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht vermieden wird, sind nicht als Handbuch oder Leitfaden zur praktischen Anwendung gedacht. Im Rahmen einer kritischen Gesamtbetrachtung erscheint es jedoch notwendig, auch auf Lücken der gesetzlichen Bestimmungen hinzuweisen, da sonst kein vollständiges Bild möglich ist.

2. Beteiligungen an zwischengeschalteten Gesellschaften

a) Beteiligungsquoten

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung des § 5 AStG soll, wie oben gezeigt¹⁾, verhindert werden, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch die Verlagerung des inländischen Besitzes auf zwischengeschaltete Gesellschaften umgangen wird. Mit der Regelung in § 2 Abs. 4 AStG werden diese mittelbar gehaltenen inländischen Vermögenswerte auch bei der Feststellung mit berücksichtigt, ob die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht für die betreffende Person hinsichtlich der wesentlichen wirtschaftlichen Interessen erfüllt sind. Dies gilt ebenfalls für die Berechnung der Freigrenze

1) Vgl. 2. Abschn. C 3

von DM 32.000,-. Diese stand bis 1974 allerdings jedem Teilhaber der zwischengeschalteten Gesellschaft einzeln zu, so daß innerhalb einer gewissen Größenordnung, durch ein Splitten der Anteile auf mehrere Anteilseigner, z.B. Familienangehörige, eine Steuerpflicht nach den §§ 2 und 5 AStG vermieden werden konnte²⁾.

In der Fassung nach dem ErbStRG 1974 fehlt der globale Verweis auf § 2 AStG; Person i.S. des § 2 AStG ist nur derjenige, der die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 S. 1 AStG erfüllt, so daß die Bagatellgrenze keinen Einfluß auf § 5 AStG mehr hat.

Bei der Berechnung der Beteiligungsquoten ist durch die Verweisung in § 5 AStG der § 7 Abs. 2 AStG zu berücksichtigen³⁾, aus dem sich ergibt, welche Anteile bei der Feststellung, ob die für die Steuerpflicht erforderliche Beteiligungsquote von mehr als 50 % erreicht ist, mitzuzählen sind. Es handelt sich dabei hauptsächlich um solche Anteile, die dem Steuerpflichtigen nach den §§ 5, 6 und 11 StAnpG zuzurechnen sind, bzw. solche, die er mittelbar hält⁴⁾. Die Beteiligungsquote kann sich auch nach den Stimmrechten richten⁵⁾, außerdem sind Beteiligungen oder Stimmrechte, die eine dem Steuerpflichtigen weisungsgebundene Person hält, nach § 7 Abs. 4 AStG mitzuberücksichtigen. Liegt die so berechnete Beteiligungsquote, die ein erweitert beschränkt Steuerpflichtiger allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen hält, unter 50 %, so entfällt eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 5 AStG. Außerdem entfällt damit auch die Zurechnung des § 2 Abs. 4 AStG für die Fest-

2) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 14 mit Beisp.

3) Einführungserlaß zum AStG, Tz. 5.12 und Tz. 7.2

4) Dazu im einzelnen Einführungserlaß zum AStG Tz. 7.2 sowie § 7 Abs. 2 AStG

5) § 7 Abs. 2 S.2 AStG

stellung, ob der Steuerpflichtige wirtschaftliche Interessen im Inland hat, bzw. ob die Bagatellgrenze erreicht wird⁶⁾.

Ein an sich erweitert beschränkt Steuerpflichtiger kann also dadurch, daß er seine inländischen Interessen bis auf einen gewissen Umfang auf eine Gesellschaft verlagert, für die die Beteiligungsvoraussetzungen nach den §§ 5 und 7 AStG nicht erfüllt sind, die Steuerpflicht vermeiden, was vom Gesetzgeber aber hingenommen wurde⁷⁾.

Entscheidende Bedeutung dafür, ob die nach den §§ 5 und 7 AStG geforderte Beteiligungsquote erreicht ist, kommt dem Wortlaut des § 5 AStG zu. In der Fassung von 1972 hieß es, daß "eine" Person i.S. des § 2 AStG allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 7 AStG an der zwischengeschalteten Gesellschaft beteiligt sein, also mehr als 50 % der Anteile halten muß. Ist nun eine Person, die an und für sich die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt, weder allein noch zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen mehrheitlich an der Gesellschaft beteiligt; sondern nur zusammen mit Ausländern, die keiner Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland unterliegen, oder zusammen mit beschränkt oder auch anderen erweitert beschränkt Steuerpflichtigen, so sind nach dem klaren Wortlaut des § 5 AStG a.F. die Beteiligungsvoraussetzungen nicht erfüllt, es findet auch keine Hinzurechnungsbesteuerung statt, ebenso entfällt die Hinzurechnung nach § 2 Abs. 4 AStG. Diese Auslegung wird in fast allen Literaturbeiträgen zu § 5 AStG vertreten⁸⁾. Praktisch bedeutet dies, daß

6) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 39

7) ebenda

8) vgl. dazu Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 16; Debatin, Helmut, DSTZ A 1972, S. 271 (nur sinngemäß); Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 462; Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 931; Wöhrle, Winfried, AStG, S. 66; Becker, Helmut, StbJb 1972/73, S. 495 ("Ergebnis eindeutig, wenn auch nicht gewollt"); Ritter, Wolfgang, RWP-Blattei, S. 25; Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 39; Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 79

keine erweiterte beschränkte Steuerpflicht entstehen könnte, wenn ein Ausgewanderter, der an und für sich erweitert beschränkt steuerpflichtig wäre, sein gesamtes inländisches Vermögen auf eine Basisgesellschaft verlagert und die Anteile gemeinsam mit seiner ebenfalls ausgewanderten Ehefrau je zu 50 % hielt⁹⁾.

Diese Regelung wurde als mißglückte Formulierung¹⁰⁾ oder als nicht abgestimmt mit dem § 7 AStG¹¹⁾ bezeichnet. Man könnte es auch als ein redaktionelles Versehen auffassen. Dagegen spricht jedoch die Änderung des § 7 Abs. 2 AStG bei der Einführung des § 5 AStG in seiner jetzigen Form während der Beratungen in den gesetzgebenden Organen. Dort wurde nämlich gerade diese Lücke, die auch für unbeschränkt Steuerpflichtige bestand¹²⁾, für diese beseitigt.

Durch eine derartige Rechtsgestaltung (Anteile jeweils genau zu 50% in der Hand von erweitert beschränkt Steuerpflichtigen) war praktisch jedem Auswanderer die Möglichkeit gegeben, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zu umgehen, sofern er gut beraten und von seiner Vermögensstruktur her einigermaßen beweglich war.

Durch das ErbStRG 1974¹³⁾ wurde die Einschränkung des § 5 Abs. 1 AStG auf "eine" Person i.S. des § 2 AStG abgeändert¹⁴⁾, so daß diese Gesetzeslücke geschlossen ist. Allerdings ist m.E. eine Anwendung auf die Veranlagungszeiträume 1972 und 1973 nicht möglich¹⁵⁾, so daß für diesen Zeitraum eine derartige Umgehungsmöglichkeit bestand.

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 16 mit Beispielen

10) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 931

11) Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 462

12) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 17; Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 79

13) Art. 4 Nr. 4 BGBl I 1974, S. 933

14) vgl. 2. Abschn. C 3 a

15) vgl. auch o.V., BB 1974, S. 449

b) Gesellschaft oder Gesellschafter in hochbesteuern-
dem Land

Eine weitere Möglichkeit, das Entstehen einer erweitert beschränkten Steuerpflicht trotz Auswanderung und sonst vorliegenden Voraussetzungen zu verhindern, liegt in der Kombination der Wahl des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen und des Sitzes der Basisgesellschaft. Damit die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 5 AStG zur Anwendung kommt, muß die Gesellschaft durch die Verweisung auf die §§ 7, 8, 14 AStG in einem Gebiet ansässig sein, das ihre Erträge mit weniger als 30 % besteuert¹⁾.

Legt nun ein Auswanderer den Sitz seiner zwischengeschalteten Gesellschaft, die seine sämtlichen inländischen Interessen hält, nicht in ein Niedrigsteuerland, so kann er seinen Wohnsitz in jedes beliebige Niedrigsteuerland legen, ohne daß er eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht fürchten muß.

Wenn dieses Wohnsitzland Dividenden aus ausländischen Gesellschaften nicht oder nur gering besteuert (evtl. nach dem Territorialprinzip besteuert), kann die gesamte Steuerbelastung nahe 30 % gehalten werden, womit sie deutlich die Steuerlast unterschreitet, die bei erweitert beschränkter Steuerpflicht erreicht würde. Voraussetzung dafür ist, daß die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat zu 30% (Grenze des § 8 Abs. 8 AStG) oder nur wenig höher besteuert wird.

1) § 8 Abs. 3 AStG, s. dazu Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 40; Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 271, der bei einer höheren Belastung keine störende Umgehung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht sieht.

Die andere Alternative ist es, die Basisgesellschaft in einem Staat anzusiedeln, der solche Gesellschaften nur minimal besteuert, oder die Erträge durch Holding- und Domizilprivilegien steuerfrei ins Ausland transferieren läßt²⁾.

Damit eine Hinzurechnung nach § 5 AStG nicht erfolgt, muß der die Anteile der Gesellschaft haltende Steuerpflichtige in einem Land ansässig sein, das kein Niedrigsteuerland ist. Er muß dann in einem Land ansässig sein, das zwar grundsätzlich hochbesteuernd ist³⁾, aber nach dem Territorialprinzip besteuert und deshalb Dividenden aus ausländischen Gesellschaften nicht oder nur gering besteuert⁴⁾. Auf diese Weise könnte seine Gesamtsteuerbelastung theoretisch auf die im Inland bezahlten Quellensteuern bei normaler beschränkter Steuerpflicht reduziert werden.

3. Vermeidung der Voraussetzungen des § 2 AStG

a) Vermeidung der Niedrigbesteuerung

Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist nur gegeben, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 2 AStG

2) vgl. dazu Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 54

3) Die Niedrigsteuer-Vermutung des § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG ist nicht erfüllt.

4) Diesdarf allerdings nicht als Form einer Vorzugsbesteuerung i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG ausgestaltet sein. Der 2/3-Belastungsnachweis ist nur zugunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden (er hat nachzuweisen), so daß, auch wenn die Belastung unter dieser Marge liegt, keine erweitert beschränkte Steuerpflicht anfällt, wenn bei dem typisierenden Beispiel des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG eine Niedrigbesteuerung nicht vermutet wird. S. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 79, vgl. dazu auch 2. Abschn. E 2 a

erfüllt sind. Bei der Feststellung, ob eine niedrige Besteuerung gem. § 2 Abs. 2 AStG vorliegt, wird von dem typisierend festgelegten Fall des Abs. 2 Nr. 1 oder der Möglichkeit einer Vorzugsbesteuerung ausgegangen¹⁾. In beiden Fällen ist es dem Steuerpflichtigen möglich, diese Vermutung durch den Nachweis zu entkräften, daß seine tatsächliche Steuerlast mindestens zwei Drittel der im Falle unbeschränkter Steuerpflicht im Inland zu entrichtenden Einkommensteuer beträgt.

Diese Ausnahmeregelung gilt nur zugunsten des Steuerpflichtigen²⁾. Liegt seine tatsächliche Steuerlast unter der Zweidrittelgrenze, fällt aber das Land, in dem er ansässig ist, nicht unter die Niedrigsteuervermutung des § 2 Abs. 2 AStG, so ist das Kriterium der Niedrigbesteuerung nicht erfüllt, § 2 AStG greift nicht ein.

Ein Wohnsitz in einem Land, das nach dem Territorialprinzip besteuert, führt also, obwohl die Steuerlast für den Auswanderer dort sehr gering sein kann, nicht zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht³⁾.

Die Frage, ob eine Person in einem niedrigbesteuerten Gebiet ansässig ist, wird nur für diese Person selbst geprüft, da § 2 Abs. 4 AStG nur auf die Absätze 1 und 3, nicht aber auf Abs. 2 verweist. Es ist also unerheblich, wenn die betreffende Person an einer zwischengeschalteten Gesellschaft ent-

1) vgl. oben 1. Abschn. B 2 a, 2. Abschn. B 3

2) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 79 a

3) Wöhrle, Winfried, S. 57

sprechend § 5 AStG beteiligt ist und diese Gesellschaft niedrigbesteuert i.S. des § 8 Abs. 3 AStG ist bzw. eine Vorzugsbesteuerung genießt⁴⁾.

Der ansonsten erweitert beschränkt Steuerpflichtige hat also die Möglichkeit, durch Verlagerung inländischer Vermögensteile auf eine Basisgesellschaft und Wahl des Wohnsitzes⁵⁾ seine Steuerpflicht zu steuern.

Liegt sein neuer Wohnsitz in einem Niedrigsteuerland kann er durch Ausschüttungen seiner Basisgesellschaft sein dortiges steuerpflichtiges Einkommen und vor allem seine Steuerlast erhöhen, (sofern dort Dividenden voll versteuert werden) um die Zweidrittelbelastungsgrenze zu erreichen.

b) Fehlen wesentlicher wirtschaftlicher Interessen

Die Tatsache, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wesentliche wirtschaftliche Interessen i.S. des § 2 Abs. 3 AStG im Inland voraussetzt, bietet den Anreiz, der Steuerpflicht zu entgehen, indem die inländischen Vermögensteile vor oder mit der Auswanderung veräußert werden. Diese wohl unbeabsichtigte Folge des § 2 AStG muß als wirtschaftspolitisch bedenklich angesehen werden¹⁾.

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 107 mit Beispielen

5) s. 2. Abschn. E 1 b

1) Vogel, Horst, DB 1972, S. 1404; ders., BB 1971, S. 1188; Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 104; Wöhrle, Winfried, AStG S. 50 mit weiteren Literaturhinweisen.

Für den Auswanderer stellt sich hierbei die Frage, inwieweit die Kosten der Veräußerung, in erster Linie Ertragsteuern, die sich aus der Auflösung stiller Reserven ergeben, geringer sind als die zusätzlichen Steuern, die auf die Dauer von 10 Jahren durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zu zahlen sind²⁾.

Die Einführung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG³⁾ sowie Tendenzen innerhalb der Finanzverwaltung und beim Gesetzgeber, zu einer allgemeinen Vermögenszuwachsbesteuerung⁴⁾, verschieben die Entscheidung in diesem Steuerbelastungsvergleich zugunsten der Veräußerung der inländischen Vermögensteile und damit zur Vermeidung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

Eine weitere Möglichkeit, keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland i.S. des AStG zu haben, kann sich aus § 2 Abs. 3 Nr. 1 ergeben, in dem bestimmt ist, daß Kommanditisten mindestens zu 25 % an der Gesellschaft beteiligt sein müssen um die Voraussetzungen des § 2 AStG zu erfüllen⁵⁾. Allerdings ist diese Einschränkung wegen der absoluten Höchstgrenzen⁶⁾ bei Einkünften und Vermögen i.S. des § 2 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AStG nur bei relativ geringem Vermögen von Bedeutung.

2) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 104; Weyer, Peter, AWD 1973, S. 266

3) vgl. dazu den 3. Abschn.

4) vgl. dazu 3. Abschn. A

5) Zur Inkonsistenz dieser Regelung in Bezug auf das geltende Recht über Mitunternehmerschaften vgl. Ganssmüller, H., FR 1972, S. 486

6) DM 120.000,- bei den nicht-ausländischen Einkünften und DM 300.000,- bei dem diesen Einkünften zugrundeliegenden Vermögen.

c) Umgestaltung der nichtausländischen Einkünfte

Hat ein Auswanderer, der die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfüllt, Einkünfte, die unter den Katalog des § 8 Abs. 1 AStG fallen (sog. Einkünfte aus werbender Tätigkeit), erfolgt beim Zwischenschalten einer niedrigbesteuerten Kapitalgesellschaft keine Hinzurechnung nach § 5 AStG, da diese nur durch die Verweisung in § 5 AStG auf § 8 AStG für Basis-einkünfte erfolgt¹⁾. Praktische Bedeutung hat diese Einschränkung der Hinzurechnung auf Basiseinkünfte z.B. bei Einkünften aus selbständiger Arbeit des Ausgewanderten, die aus dem Inland stammen. Bezieht er diese Einkünfte direkt, ist er dafür erweitert beschränkt steuerpflichtig. Bezieht er sie aber über eine Kapitalgesellschaft (als deren Angestellter der diese Tätigkeit ausführt), so werden ihm diese Einkünfte nicht nach § 5 AStG zugerechnet, da es sich nicht um Basiseinkünfte i.S. des § 8 AStG handelt.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht kann außerdem dadurch vermieden werden, daß die Einkünfte aus dem Inland, also die nichtausländischen Einkünfte, in ausländische umgewandelt werden. Dies kann durch die zeitlich begrenzte²⁾ Einräumung eines Nießbrauch-rechtes an der deutschen Einkunftsquelle an einen Ausländer, am besten an eine Bank, gegen einmalige oder gegen laufende Zahlungen erfolgen. Diese Zahlungen sind für den Auswanderer dann ausländische Einkünfte³⁾. Dies gilt ebenfalls, wenn die inlän-

1) Ritter, Wolfgang, RWP-Blattei, S. 24

2) Mindestens auf die Dauer der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

3) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 19

dische Einkunftsquelle als Sachdarlehen gegen bestimmte Zahlungen auf einen bestimmten Zeitraum gegeben werden, mit der Verpflichtung, Sachen gleicher Art, Güte und Menge zurückzugeben⁴⁾. Derselbe Effekt kann auch durch Pensionsgeschäfte erreicht werden.

Zu prüfen ist in diesen Fällen allerdings, ob es sich nicht um einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes handelt (§ 6 StAnpG). Sind z.B. für die Einräumung eines Nießbrauchrechtes an eine ausländische Bank keine anderen vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorhanden als der Versuch, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zu vermeiden, dann liegt ein Mißbrauch i.S. des § 6 StAnpG vor, mit der Folge, daß die Einkünfte aus den Inland dem Betroffenen direkt zugerechnet werden, und er dadurch erweitert beschränkt steuerpflichtig wird.

Nicht ausländische Einkünfte liegen auch dann nicht vor, wenn diese Einkünfte (sofern sie gewerblich sind) einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind⁵⁾. Dabei ist zu beachten, daß in dieser ausländischen Betriebsstätte auch gewillkürtes Betriebsvermögen gehalten werden kann, so daß durch entsprechende Gestaltung ein großer Teil von Einkünften die sonst unter § 2 bzw. 5 AStG fallen, als "nicht ausländisch" umqualifizierbar ist.

4. Zusammenfassung

Die oben dargestellten Gestaltungen zeigen, daß es dem Steuerpflichtigen, der gut beraten ist und seinen

4) Dazu BFH v. 6.7.1966, BFHE 86, S. 674, BFH v. 6.7.1966, BStBl III 1966, S. 584 und BFH v. 24.11.1967, BStBl II 1968, S. 260

5) Quack, Engelbert, IWB 3 Gruppe 1, S. 496

Wegzug steuerlich vorbereitet, möglich ist, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zu vermeiden.

Getroffen wird von ihr also nur derjenige Auswanderer, der keine entsprechenden Maßnahmen trifft. In der Regel dürfte es sich dabei um Personen handeln, die aus nicht-steuerlichen Motiven auswandern¹⁾.

1) Wer aus steuerlichen Motiven auswandert, hat dies normalerweise ja in sein Kalkül einbezogen.

F Zusammenfassende Kritik der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

1. Zielerreichung

In der Regierungsbegründung zum AStRG¹⁾ wird als dessen Ziel genannt, Wettbewerbsgleichheit zu schaffen unter Wahrung der Grundsätze von Freizügigkeit und der Einhaltung internationaler Verträge.

Diese Ziele können durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht, vor allem in ihrer jetzigen Ausgestaltung, nicht erreicht werden; z.T. wird der Konflikt zwischen den genannten Zielen durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht noch vertieft.

So kann vom Erreichen von Wettbewerbsgleichheit nicht gesprochen werden, wenn die zusätzliche Steuerpflicht nur einen bestimmten Kreis von Auswanderern erfaßt, zumal die Abgrenzungsmerkmale (Nationalität, Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht) sowie die zeitlich begrenzte Dauer keine sachgerechten Abgrenzungskriterien unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit sind²⁾, die nur im Hinblick auf den eigentlichen Gesetzeszweck, Verhinderung der steuerlich bedingten Auswanderung, noch hingenommen werden können. Dazu kommt noch, daß es Regelungslücken³⁾ gibt, die ein gut beratener und in seiner Vermögensstruktur⁴⁾ einigermaßen flexibler Steuerpflichtiger ausnützen kann. Dies kann aber zu einer Umkehrung des eigentlichen Gesetzeszweckes

1) vgl. oben 1. Abschn. C

2) vgl. auch Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 42

3) vgl. oben 2. Abschn. D

4) Das kann auch dazu führen, daß Auswanderer aus steuerlichen Gründen inländisches Vermögen - Betriebsvermögen - abgeben, was eine unerwünschte Förderung der Konzentration innerhalb der Wirtschaft zur Folge haben kann. Vgl. Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 930 und Holzheimer, Dieter, FR 1971, S. 379, die darauf hinweisen, daß den persönlichen Wegzug auch der sachliche Wegzug folgen wird.

führen⁵⁾. Von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht wird dann gerade derjenige erfaßt, der aus sachgerechten nicht steuerlichen Motiven auswandert. Denn der "Steuerflüchtling" wird, von Ausnahmen abgesehen⁶⁾, steuerlich gut beraten sein; er wird also am ehesten die Steuerpflicht nach den §§ 2 ff. AStG vermeiden⁷⁾. Damit ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht keine Maßnahme mehr zur Erhöhung der Steuergerechtigkeit, sie ist eher selbst eine Ungerechtigkeit gegenüber Auswanderern aus nicht-steuerlichen Gründen⁸⁾.

2. Steuerbelastung

Selbst wenn alle Auswanderer gleichmäßig von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfaßt würden, brächte sie keine Wettbewerbsneutralität der steuerlichen Belastung, da die Gesamtbelastung der erweitert beschränkt Steuerpflichtigen über der der unbeschränkt Steuerpflichtigen liegen kann¹⁾.

Dies bringt die Steuerbelastung im neuen Heimatland mit sich. Zwar liegt der Wohnsitz in einem sog. Niedrigsteuerland, doch kann auch dort die Besteuerung erheblich sein²⁾. Da die erweiterte beschränkte Steuerpflicht in Deutschland "eine beschränkte Steuerpflicht" ist, findet eine Steueranrechnung³⁾ nicht statt. Der Steuerpflichtige hat die Belastung also selbst voll zu tragen, da es ziemlich unwahrscheinlich ist, daß der neue Wohnsitzstaat die in Deutschland aufgrund der §§ 2 ff. AStG bezahlten Steuern auf seinen Steueranspruch anrechnet⁴⁾⁵⁾, denn dies würde regelmäßig zu einem Wegfall seines gesamten Steueranspruchs führen.

5) vgl. oben, I. Abschn. C 2, sowie Salditt, Franz, StW 1972, S. 19 f.

6) vgl. "Fall Linsenhoff" 3. Abschn. B 3

7) vgl. Salditt, Franz, StW 1972, S. 29 f.

8) Weyer, Peter, AWD 1973, S. 266

1) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 42

2) Bis zu zwei Drittel der deutschen Belastung vgl. § 2 Abs. 2 AStG, in einigen Kantonen der Schweiz kann diese Grenze knapp erreicht werden.

3) Durch den Wegfall der Verweisung im § 5 AStG auf die §§ 9 - 13 AStG stellt sich zusätzlich das Problem der Anrechnung der bezahlten inländischen Steuern der ausländischen Zwischengesellschaft. Diese sind nach § 36 Abs. 2 EStG anzurechnen, s. Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 23 d.

4) s. Holzheimer, Dieter, FR 1971, S. 381

5) Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 134

Insgesamt wird die steuerliche Gesamtbelastung eines erweitert beschränkt Steuerpflichtigen also oft über der eines unbeschränkt Steuerpflichtigen liegen, so daß auch hier nicht von der Schaffung von Wettbewerbsgleichheit gesprochen werden kann, allerdings ist dann das Ziel "Beseitigung des steuerlichen Anreizes zur Wohnsitzverlegung" erreicht.

3. Ausgestaltung der Regelung

Selbst wenn man die gewählte Konzeption "erweiterte beschränkte Steuerpflicht" akzeptiert und auch ihre Abgrenzungskriterien hinnimmt, muß die Ausgestaltung der Vorschriften auf Kritik stoßen.

Der gesamte Aufbau dieser Bestimmungen ist kompliziert und unüberschaubar¹⁾ und selbst für einen fachlich Vorbelasteten kaum verständlich. Um zu einer korrekten Ermittlung der Steuer eines Auswanderers aufgrund der §§ 2 - 5 AStG zu kommen, kann es notwendig sein, bis zu 7 Veranlagungen bzw. "Schattenveranlagungen" durchzuführen²⁾. Dabei ist einmal von den tatsächlichen Gegebenheiten, das andere Mal von fiktiven Verhältnissen auszugehen, wie sie sich dargestellt hätten, wenn der Steuerpflichtige

1) Und zwar von einer Kompliziertheit, die an der Grenze zur Rechtswidrigkeit liegt, vgl. Schick, Walter, WiSt 1975, S. 19

2) 1. Steuerbelastung der unverheirateten natürlichen Person mit DM 150.000,- steuerpflichtigem Einkommen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG), 2. Feststellung, ob eine erhebliche Vorzugsbesteuerung möglich wäre, 3. Feststellung der tatsächlichen Steuerbelastung bei Ansässigkeit im Ausland (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) ohne erweitert beschränkte Steuerpflicht, 4. Fiktive Steuerbelastung bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland (Doppelwohnsitz), 5. Veranlagung nach § 2 Abs. 6 AStG, bei unbeschränkter Steuerpflicht und alleinigem Wohnsitz im Inland, 6. Feststellung des Welteinkommens für den Progressionsvorbehalt des § 2 Abs. 5 AStG (ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, wie Sonderausgaben etc.), 7. die eigentliche Veranlagung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

im Inland leben würde³⁾. Außerdem wird bei diesem komplizierten Verfahren durch die Zwei-Drittel-Be-lastungs-Regelung dem Steuerpflichtigen praktisch die Nachweis-pflicht aufgebürdet⁴⁾.

Ebenfalls schwer verständlich und zu Streitigkeiten Anlaß gebend ist die sachliche Abgrenzung der er-faßten Einkünfte. Die "nicht ausländischen" Ein-künfte sind nur negativ abgegrenzt⁵⁾, so daß es auch hier am Steuerpflichtigen bzw. an seinem Be-rater liegen wird, das "ausländische" an den Ein-künften nachzuweisen.

Mindestens ebenso unverständlich ist die Gestaltung des § 5 AStG. Er ist nicht nur während der Entste-hung des AStG mehrmals grundlegend geändert worden, sondern auch schon kurz von dem Inkrafttreten durch das ErbStRG von 1974⁶⁾.

Der hier praktizierte Durchgriff durch eine auslän-dische Gesellschaft auf ihre im Ausland ansässigen Anteilseigner ist zwar für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht unumgänglich, da sie sonst zur reinen Farce würde, er bringt jedoch große Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlichen steuerpflichti-gen Einkünfte und der Zurechnung auf die einzelnen An-teilseigner mit sich, vor allem, wenn es sich um meh-rere hintereinandergeschaltete Gesellschaften handelt⁷⁾.

3) vgl. 2. Abschn. B 3., 4., sowie 2. Abschn. C 2.

4) vgl. 2. Abschn. C 4.

5) vgl. 2. Abschn. B 2 a

6) vgl. 2. Abschn. C 3 a, Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 1

7) vgl. 2. Abschn. C 3 b

4. Zusammenfassung

Wie oben¹⁾ aufgezeigt wurde, werden die Ziele der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nicht erreicht bzw. sind nicht erreichbar. Man muß sich deshalb fragen, ob das gleiche oder ein besseres Ergebnis nicht mit einem geringeren Aufwand an "Abnormitäten" und weniger weitgehenden Eingriffen bei den betroffenen Steuerpflichtigen, erzielbar gewesen wäre.

Ein Mehr an Steuergerechtigkeit und eine Eindämmung²⁾ der Wohnsitzverlegung aus steuerlichen Gründen wäre wohl auch mit einer Ausweitung der normal beschränkten Steuerpflicht zu erreichen gewesen³⁾. Dies wäre auf jeden Fall systemgerechter gewesen als die Einführung einer zusätzlichen Art der persönlichen Einkommensteuerpflicht, die außerdem noch außerhalb des EStG angesiedelt ist.

Die dadurch eventuell entstehende Benachteiligung ausländischer Investitionen⁴⁾ in Deutschland, durch die erhöhte Belastung im Quellenstaat, könnte auch als Schritt in Richtung Gleichbehandlung gesehen werden, der den steuerlichen Vorteil von Nichtansässigen beseitigt⁵⁾.

1) vgl. 2. Abschn. F 1.

2) Eine völlige Verhinderung ist wohl mit rechtstaatlichen Mitteln kaum zu erreichen.

3) vgl. dazu Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 15 und 26; Vogel, Horst, BB 1971, S. 1188

4) Zudem waren zur Zeit der Entstehung des AstG keine Tendenzen vorhanden, diese Investitionen anzureizen, aus währungspolitischen Gründen war eher das Gegenteil erwünscht.

5) "Ausländer-Effekt" bei der Körperschaftssteuer usw.

Bei einer Ausdehnung der normalen beschränkten Steuerpflicht (vor allem bei den Abzugsteuern) wäre wohl nicht einmal eine Anpassung der geltenden DBA (mit Ausnahme dessen der Schweiz, das schon 1971 "angepaßt" wurde) notwendig gewesen. Vielmehr hätte sich durch das Vorhandensein der Steuererleichterungen der DBA die Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht hauptsächlich nur gegen Nicht-DBA-Länder ausgewirkt und damit vor allem gegen Ansässige in sog. Steuer-oasen.

Durch eine derartige Lösung wäre auf jeden Fall die komplizierte Konstruktion "erweiterte beschränkte Steuerpflicht" vermieden worden, ohne daß "vom Ergebnis her" weniger hätte erwartet werden können.

3. A b s c h n i t t

Die Besteuerung des Vermögenszuwachses
nach § 6 AStG

A Stellung des § 6 AStG innerhalb des Steuerrechts

1. Vorbemerkung

§ 6 AStG erweitert den Tatbestand des § 17 EStG, der den Veräußerungsgewinn von wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen steuerpflichtig macht. Dabei wird dieser, an sich private Veräußerungsgewinn, der erst durch die Fiktion des § 17 EStG zu den gewerblichen Einkünften gehört, durch eine weitere Fiktion, daß beim Wegzug¹⁾ eine Veräußerung stattfindet, als verwirklicht angesehen.

Damit soll sichergestellt werden, daß die in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven (nicht die der Kapitalgesellschaft) steuerlich erfaßt werden. In welchem Zusammenhang mit anderen steuerrechtlichen Normen diese Vorschrift steht, soll im folgenden untersucht werden.

2. Die Steuerentstrickung

a) Begriff

Die Begriffe Steuerentstrickung und daran anschließend "Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung" tauchen in den letzten Jahren immer wieder in Gesetzentwürfen sowie Begründungen dazu¹⁾, in der Rechtsprechung²⁾ und in der Literatur auf³⁾.

1) unter dem in § 6 AStG die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht verstanden wird.

1) vgl. § 15 Abs. 2 des Referentenentwurfs für ein Einkommensteuergesetz 1974

2) z.B. BFH v.16.7.1969, BStBl II 1970, S. 175, BFH v.28.4.1971, BStBl II 1971, S. 630, BFH v.9.2.1972, BStBl II 1972, S. 455, FG Rheinland-Pfalz v.21.9.1965, EFG 1966, S. 271, FG Bremen v.26.6.1970, EFG 1970, S. 594; s. dazu auch o.V. DB 1971, S. 312

3) vgl. die unten zitierten Beiträge

Unter Entstrickung kann man diejenigen Fälle einordnen, "in denen durch eine bestimmte Maßnahme - sei es des Steuerpflichtigen selbst, sei es durch die eines Staates - ein steuerlich dem gewerblichen Bereich zugehöriges Wirtschaftsgut aus der deutschen Steuerhoheit ausscheidet, wobei es unerheblich ist, ob das Wirtschaftsgut dabei in dem bisherigen betrieblichen Verband bleibt oder aus ihm herausgelöst wird"⁴⁾⁵⁾.

Unter diese Definition lassen sich eine Vielzahl von Maßnahmen eines Steuerpflichtigen zusammenfassen, so zum Beispiel die Verlagerung eines Wirtschaftsgutes auf eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wenn das Besteuerungsrecht nach einem DBA dem anderen Staat zusteht, aber auch der Abschluß eines solchen DBA aufgrund dessen dann die stillen Reserven der Betriebsstätte nicht mehr im Inland erfaßt werden können⁶⁾.

Ob alle diese Fälle zu einer Gewinnverwirklichung führen und damit steuerpflichtig werden, richtet sich danach, ob der Sachverhalt unter eine der geltenden Normen der Steuergesetze subsumiert werden kann.

b) Der Rechtsgrundsatz der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung

aa) Inhalt, Entstehen

Der vom Bundesminister der Finanzen¹⁾ "ins Spiel gebrachte" Rechtsgrundsatz der Gewinnverwirklichung

4) Becker, Helmut, StbJb 1972/73, S. 494

5) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 212, stellt nur auf Maßnahmen der Steuerpflichtigen, nicht aber auch des Staates ab.

6) Die Aufführung weiterer Fälle s. bei Vogel, Klaus, StuW 1974, S. 193 ff., sowie Quast, Dieter, DB 1972, S. 2226 ff.

1) BFH v.16.7.1969, BStBl III 1970, S. 175 f., Regierungsbegründung zu § 6 AStG

durch Steuerentstrickung, soll ein allgemein gültiges ertragsteuerliches Prinzip sein, nach dem stille Reserven dann zu versteuern sind, wenn sie in einen Bereich überführt werden, wo sie nicht mehr nach den gleichen steuerlichen Grundsätzen erfaßt werden können. Die Regelung des § 4 Abs. 1 EStG über die Entnahmen sei nur ein "-wenn auch besonders sinnfälliges - Beispiel"²⁾. Zu diesem Beispiel zählt offensichtlich dann auch die Bestimmung des § 16 EStG über die Betriebsaufgabe³⁾.

Praktisch heißt das, daß sämtliche Maßnahmen, die ein Wirtschaftsgut oder ein ganzes Betriebsvermögen aus der deutschen Steuerhoheit herausnehmen (oder aber auch nur die Besteuerungsart ändern), dazu führen, daß die sich darin befindlichen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen, so als würde eine Veräußerung oder Entnahme vorliegen⁴⁾. Unter diese Steuerpflicht würde auch eine Wohnsitzverlegung ins Ausland fallen, wenn dadurch (z.B. durch ein DBA) die deutsche Besteuerungshoheit verloren geht. Gestützt werden kann diese Ansicht eventuell auf einige Urteile des BFH⁵⁾, die in derartig gelagerten Fällen eine Steuerpflicht bejahen. Ob sich diese Steuerpflicht in den oben genannten Fällen aus einem den Ertragssteuern immanenten Prinzip er-

2) ebendort

3) vgl. dazu BFH v.28.4.1971 BStBl. II 1971, S. 630

4) Inwieweit dies auch gegen handelsrechtliche Prinzipien (Gläubigerschutz etc.) verstößt, und betriebswirtschaftliche Probleme (Liquidität, da einer Steuer kein Geldzufluß gegenübersteht) mit sich bringt, s. Quast, Dieter, DB 1972, S. 2229, Rädler/Raupach, S. 97, sowie die dort vorgeschlagenen Lösungen über Rücklagenbildung.

5) s. oben, 1 a FN 2

gibt oder nur durch eine, wenn auch weite, Auslegung geltender Normen, muß im Folgenden untersucht werden⁶⁾.

Würde es ein solches allgemein gültiges Rechtsprinzip geben⁷⁾, wäre es auf alle Fälle der Steuerentstrickung anzuwenden, während bei einer Steuerpflicht, die sich durch die weite Auslegung bestimmter Normen ergibt, immer noch deren Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen.

bb) Auslegung des geltenden Rechts

Eine Anzahl von Entscheidungen des BFH hat, wie oben erwähnt, wesentlich dazu beigetragen, daß die "Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung" als ertragssteuerliches Prinzip in die Diskussion kam. Diese Urteile, auf die kurz eingegangen werden soll, stützten sich in Entstrickungsfällen auf die Entnahme- bzw. Betriebsaufgabevorschriften¹⁾, deren Zweck es ist, das endgültige Ausscheiden von stillen Reserven aus der Besteuerung zu verhindern (finaler Entnahmebegriff)²⁾.

6) Hier geht es nicht um die Frage, ob ein solches Prinzip vom Standpunkt der Gerechtigkeit her wünschenswert ist, sondern ob es nach geltendem Recht besteht.

7) Ein solches "allgemein gültiges Rechtsprinzip" ist im Steuerrecht nur dann zulässig, wenn es keinen neuen belastenden Steuertatbestand schafft, vgl. unten cc.

1) BFH v.7.10.1974, BStBl II 1975, S. 168, 170

2) vgl. Grund, Walter, BB 1972, S. 366, BFH v.7.10.1974, S. FN 1)

Es handelt sich dabei um die Verlagerung eines Wirtschaftsgutes aus dem Inland in die österreichische Betriebsstätte des Unternehmens, die als Entnahme qualifiziert wurde, obwohl das Wirtschaftsgut hierbei den Betrieb nicht verließ, und aus dem Bereich des Betriebsvermögens nicht entnommen wurde³⁾. Begründet wurde dies damit, daß durch das DBA das Besteuerungsrecht bei Österreich liege und dadurch eine Besteuerung der in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven im Inland nicht mehr erfolgen könne. Unter dem gleichen Gesichtspunkt⁴⁾ wurde ein Wohnsitzwechsel mit gleichzeitigem Standortwechsel eines Schifffahrtsunternehmens in die Schweiz als Betriebsaufgabe qualifiziert⁵⁾. Ein drittes Urteil⁶⁾⁷⁾, das allerdings keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt behandelt, ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung. Ein Weinbau- und Handelsbetrieb wurde durch Einschränkung des Zukaufs vom Gewerbebetrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb. Der BFH lehnte in diesem Fall eine Gewinnrealisierung ab, da sich dieser Fall nicht unter den Wortlaut und den Sinn der Entnahme- bzw. der Betriebsaufgabevorschriften bringen lasse.

Alle diese Entscheidungen⁸⁾ gehen nicht von einem allgemeingültigen ertragsteuerlichen Prinzip der

3) BFH v.16.7.1969, BStBl II 1970, S. 176 f.

4) Zum Begriff Betrieb im Zusammenhang mit Betriebsaufgabe, -entnahme, vgl. den oben genannten Beschluß des Großen Senats mit weiteren Nachweisen. (FN 1)

5) BFH v. 28.4.1971, BStBl II 1971, S. 630

6) BFH v. 9.2.1972, BStBl II 1972, S. 455

7) Dieses Urteil führte zu dem Beschluß vom 21.2.1973 BStBl II 1973, S. 313, diese Frage dem Großen Senat vorzulegen, s.FN 1)

8) s. auch noch die Ausführungen des Beschlusses vom 21.11.1974, BStBl II 1975, S. 175

Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung aus, sondern kommen über die (extensive) Auslegung⁹⁾ des Gesetzes zu einer Steuerpflicht (bzw. lehnen eine solche ab). Eine Entnahme/Betriebsaufgabe setzt demnach zumindest eine Handlung (auch eine konkludente ist möglich) oder Rechtsgestaltung¹⁰⁾ voraus, die auf diese Entnahme hindeuten. Eine solche Handlung kann aber in der bloßen Wohnsitzverlegung, ohne daß eine Vermögensverlagerung bzw. Betriebsverlagerung vorgenommen wird, nicht gesehen werden¹¹⁾.

cc) Analogie

Ein ertragsteuerliches Prinzip der oben genannten Art könnte eventuell aus ähnlichen Vorschriften des geltenden Rechts abgeleitet werden, die gleichartige Zielsetzungen haben, nämlich stille Reserven, die durch bestimmte Gestaltungen der Besteuerung entzogen werden, steuerlich zu erfassen.

Neben den oben erwähnten Regelungen über die Entnahme (§ 4 EStG) und die Betriebsaufgabe (§16 EStG) kommen hier die Bestimmungen über die Auflösung einer

9) Diese Auslegung ist zum Teil auf Kritik gestoßen, s. dazu Tipke, Klaus, StuW 1972, S. 264; Franke, Michael, FR 1974, S. 34 f. Zustimmend dazu Plückebaum, Anm. zu BFH v. 9.2.1972, StRK § 4 Gewinnverwirklichung R 31; Salch; mit einer Anm. zu selben Urteil ebendort.

10) BFH v.10.10.1974, BStBl II 1975, S. 171

11) FG Düsseldorf v. 5.3.1975, EFG 1975, S. 358. A.A. FG Münster v. 12.6.1974, EFG 1975, S. 11

Kapitalgesellschaft (§ 14 KStG), die Verlegung ins Ausland (§ 16 KStG), sowie die §§ 17 und 18 des UmwStG¹⁾ in Frage²⁾.

Diese Bestimmungen regeln bestimmte Sachverhalte, sie können daher nicht auf ähnlich gelagerte Fälle ausgedehnt werden, es sei denn, man sieht in der Tatsache, daß derartige ähnlich gelagerte Fälle nicht besteuert werden, eine Gesetzeslücke, die durch analoge Anwendung dieser Vorschriften geschlossen werden muß. Dann würde der Grundsatz der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung durch Gesetzesanalogie³⁾ geschaffen.

Damit stellt sich aber die Frage, ob und wieweit im Steuerrecht die Lückenausfüllung durch Analogie zulässig ist⁴⁾. Rechtsgrundsätze können grundsätzlich durch Analogie gewonnen werden⁵⁾; für das Steuerrecht gibt es hier jedoch eine große Einschränkung.

Das Steuerrecht ist positivistisches Recht⁶⁾, das einen Eingriff in Freiheit und Eigentum⁷⁾ darstellt, der

1) vgl. dazu Becker, Helmut, StbJb 1972/73, S. 500 und FG Düsseldorf v.5.3.1975, EFG 1975 S. 359; Tipke, Klaus, StuW 1972, S. 268, der zusätzlich das Auslandsinvestitionsgesetz und das Investitionszulagengesetz erwähnt.

2) zu § 18 Abs. 2 UmwStG, vgl. unten Nr. 3

3) vgl. FG Rheinland-Pfalz v.21.9.1965, EFG 1966, S. 271

4) Das Problem der Analogie im Steuerrecht kann im Rahmen dieser Arbeit nicht ausführlich erörtert werden, es soll nur kurz auf die wichtigsten Grundsätze eingegangen werden. S. dazu auch BVerfG v.10.10.1961 BStBl. I 1962, S. 506, 509.

5) vgl. Larens, Karl, Methodenlehre, S. 397 f.

6) Spanner, Hans, FR 1970, S. 365, 368; Tipke/Kruse, § 1 StanzG, Anm. 22

7) Tipke, Klaus, StuW 1972, S. 265

nur kraft Gesetzes zulässig ist. Diese "nullum tributum sine lege" hat nicht nur einfachen Gesetzesrang (§ 1 A O , § 3 Abs. 1 StAnpG), es ist auch in der Verfassung verankert (Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG⁸⁾).

Daraus läßt sich ableiten, daß eine Analogie, die einen neuen Steuertatbestand schafft oder einen bestehenden ausweitet, nicht zulässig ist⁹⁾¹⁰⁾. Eine Steuerpflicht, die sich aus dem Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung ergibt, wäre demnach eine unzulässige Analogie zu ungunsten des Steuerpflichtigen.

dd) Ergebnis

Aber nicht nur die Tatsache, daß eine Besteuerung aufgrund einer Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung eine unzulässige Analogie darstellt, auch die Entwicklung des Steuerrechts auf diesem Gebiet in den letzten Jahren spricht gegen das Bestehen eines derartigen Rechtsgrundsatzes. Gerade daß für bestimmte Einzelfälle Regelungen zur Erfassung der stillen Reserven geschaffen wurden, zeigt, daß der Gesetzgeber nicht von einem allgemein gültigen Prinzip ausgegangen ist¹⁾.

Außerdem wäre es dem Gesetzgeber ein Leichtes gewesen, ein derartiges Prinzip in irgendeiner der häufigen Änderungen des EStG normativ zu erfassen²⁾.

8) Tipke, Klaus, StuW 1972, S. 265, mit ausführlicher Begründung der Wurzeln dieser Grundsätze, die demokratische und die rechtsstaatliche, bzw. die Rechtssicherheit.

9) ebenda, S. 268

10) Schmitz/Schmitz, DStZ A 1970, S. 328

1) Schmitz/Schmitz, DStZ A 1970, S. 328 f.

2) Quast, Dieter, DB 1972, S. 2228; Hellwig, Peter, DStR 1969, S. 165

Auch die im § 15 Abs. 2 des EStG-Entwurfes 1974 vorgesehene Regelung erlangte nie Gesetzeskraft ³⁾.

Insgesamt kann festgestellt werden, daß ein Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung als allgemein gültiger Rechtsgrundsatz fast einhellig abgelehnt wird ⁴⁾⁵⁾.

Eine derartige Erfassung stiller Reserven kann zwar eventuell als rechtspolitisch wünschenswert angesehen werden ⁶⁾, die Steuerentstrickung stellt jedoch kein normatives Prinzip, sondern lediglich ein norminspirierendes Prinzip dar ⁷⁾.

Scharf formuliert könnte man mit Flick ⁸⁾ die Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung als eine "Maschentheorie ohne Rechtsgrundlage" bezeichnen. Eine Steuerpflicht in "Entstrickungsfällen" kann es also nur dann geben, wenn der Tatbestand unter eine der geltenden Steuerrechtsnormen fällt.

3. Anwendung auf wesentliche Beteiligungen

Da, wie oben festgestellt wurde, eine Steuerpflicht aufgrund eines allgemeinen ertragsteuerlichen Prin-

3) vgl. dazu auch Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 106

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 25 mit weiterer Literatur; herauszuheben dabei ist, daß Debatin, Helmut, noch 1971 (DStZ A 1971, S. 97) eine Entstrickung abzulehnen scheint, von der er kurz darauf in der von ihm mitformulierten Regierungsbegründung ausgeht. S. dazu neuerdings auch noch Friauf, Karl-Heinrich, StbJb 1975/76, S. 369 ff.

5) Interessant ist auch, daß der Finanzausschuß in seinem Bericht zu Tz. 25 und 26 der Regierungsbegründung auf die Erwähnung der Steuerentstrickung recht ausweichend reagiert, s. DB 1972 Beilage Nr. 10, S. 6.

6) Franke, Michael, FR 1974, S. 33 f.

7) Tipke, Klaus, StuW 1972, S. 267

8) Flick, Hans, Stk-Rep. 1971, S. 403

zips der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung nicht besteht, stellt sich die Frage, ob bei der Wohnsitzverlegung ins Ausland die stillen Reserven an einer wesentlichen Beteiligung nach einer vor der Einführung des § 6 AStG geltenden Norm besteuert werden müssen.

a) Eingebrachte Unternehmen

Zunächst muß unterschieden¹⁾ werden zwischen Beteiligungen, die durch Sacheinlage (eines Betriebs, Teilbetriebs oder von Anteilen an Mitunternehmerschaften) erworben wurden, und solchen Beteiligungen, die durch "normalen" Kauf zustande kamen, da Beteiligungen, die durch Sacheinlage erworben wurden bei Veräußerung nach § 16 EStG besteuert werden, während die durch "normalen" Kauf erworbenen unter § 17 EStG fallen.

Wurde ein Unternehmen als Sacheinlage eingebracht, ohne daß die stillen Reserven aufgedeckt wurden, was nach ständiger Rechtsprechung des RFH und BFH²⁾ möglich ist, so besteht das bisherige unternehmerische Engagement in anderer Form weiterhin fort. Eine Gewinnverwirklichung tritt erst bei Veräußerung der Beteiligung ein und zwar als nachträglicher Gewinn aus Gewerbebetrieb³⁾.

Ist der Wohnsitzwechsel zu einem Zeitpunkt nach Inkrafttreten des UmwStG⁴⁾ erfolgt, so ist in diesem Fall nach § 18 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG auch ohne Veräußerung der Unterschied zwischen dem Teilwert und dem "Buchwert", also die in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven zu versteuern⁵⁾. Es liegt hier also eine ausdrückliche gesetzliche Regelung vor (ähnlich wie § 6 AStG).

Liegt der Zeitpunkt jedoch vor Geltung des UmwStG, so könnte allenfalls eine Besteuerung als "Betriebsaufgabe"

1) vgl. Schmitz/Schmitz, DStZ A 1970, S. 324 f., die differenzierter auf das Problem eingehen.

2) RFH v.9.5.1933, RFHE 33, S. 276, BFH v.28.7.1960, BStBl III 1960, S. 403; BFH v.13.7.1965, BStBl III 1965, S. 640

3) BFH v.29.3.1972, BStBl II 1972, S. 537

4) 20.8.1969 s. Loos, Gerold, UmwStG Rand-Nr. 2

5) Loos, Gerold, UmwStG, Rand-Nr. 1031

nach § 16 Abs. 3 EStG in Frage kommen. Dann müßte die Verlegung des Wohnsitzes als Betriebsaufgabehandlung angesehen werden können. Dies ist jedoch nicht möglich⁶⁾, da in einer privaten Wohnsitzverlegung keine Betriebsaufgabehandlung gesehen werden kann, wenn der Betrieb nicht an die Person bzw. deren Wohnsitz geknüpft ist. Der Betrieb (hier das "Weiterbestehen des unternehmerischen Engagement") kann aber auch bei Wohnsitz im Ausland fortgeführt werden. Eine Steuerpflicht entsteht hier erst bei tatsächlicher Veräußerung⁷⁾.

b) Käuflich erworbene Beteiligungen

Selbst wenn man im obigen Fall eine Steuerpflicht wegen einer Betriebsaufgabe bejaht¹⁾, läßt sie sich nicht auf eine normale Beteiligung im Sinne des § 17 EStG übertragen. Denn eine Steuerpflicht, die sich auf eine Entnahme bzw. Betriebsaufgabe stützt, setzt immer auch das Bestehen eines Betriebsvermögens voraus, aus dem entnommen werden kann (bzw. das aufgegeben werden kann).

6) so auch FG Düsseldorf v. 5.3.1975, EFG 1975, S. 358. A.A. FG Münster v. 21.6.1974, EFG 1975, S. 11

7) Diese Steuerpflicht kann allerdings eventuell dann durch DBA eingeschränkt werden, da der Partnerstaat die Beteiligung bei seinem "neuen Steuerbürger" als im Privatbereich befindlich ansehen wird und demgemäß das Besteuerungsrecht beansprucht. Daß zumindest zu dem damaligen Zeitpunkt (1968), nicht von dem Bestehen einer Steuerpflicht ausgegangen wurde, zeigt der Fall Horten und die Einführung des § 18 Abs. 2 Nr. 2 und 3 UmwStG als die sog. "lex Horten".

1) Indem man argumentiert, daß der Steuerpflichtige durch seinen Wohnsitzwechsel auch seine Betriebsstätte, die er durch das eingebrachte Unternehmen bei der Kapitalgesellschaft unterhalten hat, aufgibt, so z.B. FG Münster v. 21.6.1974, EFG 1975, S. 12

Würde man darüberhinaus sogar den Grundsatz der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung als geltend ansehen, so würde sich selbst dann die Frage stellen, ob dieser Grundsatz auf private wesentliche Beteiligungen anwendbar wäre, da auch hierzu ein Betriebsvermögen notwendig wäre²⁾. Eine wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG müßte demnach ein "an die Person des Steuerpflichtigen geknüpftes Unternehmen" darstellen³⁾, die Beteiligung an sich müßte das Betriebsvermögen sein.

Zwar werden die Einkünfte nach § 17 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gerechnet, es handelt sich bei der Beteiligung jedoch nicht um Betriebsvermögen. Daß es sich um Privatvermögen handeln muß, zeigt sich schon aus der Existenz des § 17 EStG⁴⁾; wäre sie nämlich Betriebsvermögen, würde die Veräußerung schon unter § 16 EStG fallen, als zusätzliche Bestimmung wäre es allenfalls notwendig gewesen, festzulegen, daß derartige Beteiligungen Betriebsvermögen darstellen.

Der Zweck von § 17 EStG ist vielmehr in der Sicherung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Körperschaftssteuer zu sehen, da es wesentlich Beteiligten normalerweise möglich ist, auf das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft einzuwirken. Würden Veräußerungsgewinne steuerlich nicht erfaßt, wäre eine Umgehung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Körperschaftssteuer durch die Vermeidung von Ausschüttungen und den späteren steuerfreien Verkauf möglich⁵⁾.

2) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 213 f.

3) Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 97

4) vgl. Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 214 f. mit weiteren Literaturangaben.

5) zu dem selben Ergebnis kommen auch Parcyk, Wolfgang, DB 1972, S. 1084, Schmitz-Schmitz, DStZ A 1970, S. 324 ff.

Liegt aber bei einer wesentlichen Beteiligung kein Betriebsvermögen vor, so kann ein Wohnsitzwechsel⁶⁾ auch keine Betriebsaufgabe darstellen, die einer Veräußerung gleichkommen würde. Infolgedessen kann der Wohnsitzwechsel auch zu keiner Besteuerung der in der Beteiligung steckenden stillen Reserven führen, so lange es dazu nicht eine ausdrückliche gesetzliche Norm gibt.

c) § 6 AStG; Klarstellung oder neuer Tatbestand?

Wenn die Regierungsbegründung zum Entwurf des AStG davon spricht¹⁾, daß § 6 AStG klärend Umfang und Einzelheiten der Steuerpflicht für wesentliche Beteiligung bei Wegzug festlegt, so soll damit offensichtlich zum Ausdruck gebracht werden, daß es sich dabei um die differenziertere Regelung²⁾ (als eine Art *lex specialis*) einer allgemein schon geltenden Steuerpflicht handeln soll.

Die Finanzverwaltung scheint vom Bestehen dieser Steuerpflicht allerdings selbst nicht vollständig überzeugt zu sein, da Debatin³⁾ den § 6 AStG als "auf jeden Fall" konstitutiv gegenüber Nicht-DBA-Ländern bezeichnet⁴⁾. Auch in dem Bericht des Finanzausschusses des Bundestages⁵⁾ zu § 6 AStG kommen

6) Ein Wohnsitzwechsel kann von sich aus noch keine Gewinnrealisierung mit sich bringen. S.dazu neuerdings auch Hellwig, Peter, FR 1976, S. 130 f.

1) Regierungsbegründung; Tz 25

2) ebenda, Tz 75, Einführungserlaß zum AStG, Tz 6.01.

3) Debatin, Helmut, DSTZ A 1972, S. 266

4) Da bei Nicht-DBA-Ländern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nach § 49 Nr. 2 c EStG erhalten bleibt, wurde in diesen Fällen eine Steuerpflicht aufgrund der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung nicht angenommen.

5) vgl. Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 80

Zweifel an der in der Regierungsbegründung vertretenen Meinung zum Ausdruck. Dort heißt es, daß die Zustimmung zu der Vorlage unabhängig davon erfolge, ob der Tatbestand nach bisherigem Recht steuerpflichtig war oder nicht; eine klare Stellungnahme gegen die in der Regierungsbegründung vertretene Ansicht der Finanzverwaltung wollte man offensichtlich vermeiden.

Diese Äußerung in der Regierungsbegründung ist auf Kritik gestoßen. Sie wurde als Einwirkung auf eine Rechtsfrage mit ungeeigneten Mittel bezeichnet⁶⁾; Meinungsäußerungen des Gesetzgebers (bzw. der am Verfahren Beteiligten) können zur Klärung, ob § 6 AStG nur deklaratorische oder konstitutive Bedeutung hat, nicht herangezogen werden⁷⁾.

Auch spricht die Ausgestaltung der Regelung des § 6 AStG nicht für eine Klarstellung⁸⁾. In diesem Fall wäre durch § 6 AStG, der sich nur auf Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bezieht, eine konstitutive Befreiung von der Steuerpflicht aufgrund einer Entstrickungstheorie für die Inhaber ausländischer Kapitalgesellschaften geschaffen worden⁹⁾. Schließlich ging auch die Steuerreformkommission in ihrem Gutachten¹⁰⁾ davon aus, daß die jetzt in § 6 AStG geregelten Fälle bisher steuerfrei waren¹¹⁾.

6) Grund, Walter, BB 1972, S. 365; Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 932

7) ebenda, Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 426

8) vgl. auch Vogel, Horst, Der Betrieb 1972, S. 1405;

Franke, Michael, FR 1974, S. 35

9) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 933

10) Steuerreformkommission, BdF, Schriftenreihe Heft 17, VI. Rand-Nr. 10-14

11) vgl. auch Becker, Helmut, StBJb 1972/73, S. 498 sowie Grund, Walter, BB 1972, S. 368 f., der aufzeigt, daß auch die Finanzverwaltung "bis vor kurzem" sich nicht auf den Grundsatz der Steuerentstrickung berief.

Wenn die Finanzverwaltung nun z.T. noch versucht, Auswanderungsfälle vor Inkrafttreten des AStG nach der "Entstrickungstheorie" zu besteuern¹²⁾, so muß man dies als Verstoß gegen das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ansehen. § 6 AStG dient auf jeden Fall nicht als Klarstellung einer schon geltenden Rechtslage, sondern stellt einen neuen steuerlichen Tatbestand auf.

Wenn man eine Besteuerung aller stillen Reserven (nicht nur der unter § 6 AStG fallenden) im Inland als steuerpolitisch richtig und wünschenswert ansieht, so sollte man dies durch Einführung einer klaren gesetzlichen Regelung¹³⁾ tun, die allerdings wesentlich differenzierter als § 6 AStG und vor allem den tatsächlichen Belangen angepaßt sein müßte.

4. Verhältnis § 6 AStG zu § 18 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG

Sowohl § 6 AStG als auch § 18 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG knüpfen an die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht die Besteuerung der in einer Beteiligung enthaltenen, stillen Reserven. Während § 18 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG Beteiligungen betrifft, die durch Einbringung eines Unternehmens erworben wurden (wenn diese Einbringung ohne Gewinnrealisierung erfolgt)¹⁾, erfaßt § 6 AStG Beteiligungen nach § 17 EStG (wesentliche Beteiligungen im Privatvermögen). Diese Regelungen ergänzen sich²⁾, so daß in diesem Bereich die Wohnsitzverlegung grundsätzlich zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führt.

12) Die Aussagen, ob dies von Seiten der Finanzverwaltung versucht wird, sind widersprüchlich, vgl. einerseits Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 462 und andererseits Franke, Michael, FR 1974, S. 33, 35 mit Hinweisen auf Berichte in Der Spiegel 1971, Nr. 1/2, S. 40 und in Konkret 1971, Nr. 22, S. 45.

13) vgl. Vogel, Klaus, StuW 1974, S. 200

1) vgl. oben, A 2 a

2) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 21, 22; Grund, Walter, BB 1972, S. 368

Gemeinsam haben beide Bestimmungen außerdem, daß sie den Wohnsitzwechsel (bzw. bestimmte "Ersatztatbestände", die das Besteuerungsrecht an das Ausland übergehen lassen) von den steuerlichen Folgen her einer Veräußerung gleichstellen, also vom Realisationsprinzip abweichen. Dazu kommt noch, daß in beiden Fällen weniger steuersystematische als politische Gründe für die Einführung maßgebend waren³⁾.

5. Systematische Rechtfertigung

Der Versuch, einen systematischen Rechtfertigungsgrund für die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG zu finden, muß von dem Zweck der Regelung und von dem ihr zugrunde liegenden Tatbestand des § 17 EStG ausgehen.

Im § 17 EStG wird der Veräußerungsgewinn einer privaten wesentlichen Beteiligung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert. Zweck dieser Regelung ist es, zu verhindern, daß wesentlich Beteiligte durch Thesaurierung der Gewinne und anschließenden Verkauf die gewollte Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer vermeiden. Die Regelung stellt also sowohl eine Mißbrauchsregel als auch eine Art von Durchgriff dar, da der wesentlich Beteiligte ähnlich wie ein Mitunternehmer behandelt wird¹⁾.

Bei § 6 AStG wird jedoch ein Wohnsitzwechsel besteuert, bei dem kein Gewinn durch Veräußerung realisiert

3) vgl. dazu die folgenden Ausführungen

1) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 31 f.

wurde und bei dem Vermögenszuwachs handelt es sich auch nicht um Gewinne, die zur Ausschüttung bereitstanden, also schon in das System der Doppelbelastung "verstrickt" waren²⁾.

Die wesentliche Beteiligung wird durch § 6 AStG praktisch einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt, zumindest was die Sitzverlegung anbetrifft (hier dann Wohnsitzverlegung des Eigentümers)³⁾. Einer solchen Regelung fehlt aber im deutschen Steuerrecht so lange die Berechtigung, als es eine allgemeine Steuerpflicht für den Wertzuwachs des privaten Vermögens nicht gibt.

Als Rechtfertigungsgrund kann praktisch nur das Ziel angeführt werden, zu verhindern, daß durch eine Auswanderung ein an und für sich steuerpflichtiger Gewinn (§ 17 EStG) steuerfrei "abkassiert" werden kann. § 6 AStG stellt dann eine Interventionsregelung⁴⁾ gegen eine steuerlich indizierte Auswanderung dar, ebenso wie die erweiterte beschränkte Steuerpflicht⁵⁾; er ist demnach nicht systematisch, sondern nur steuerpolitisch zu begründen⁶⁾, ein zusätzliches Argument dafür, daß es sich bei § 6 AStG nicht um die Klarstellung einer schon bestehenden Steuerpflicht handelt.

2) ebenda

3) ebenda

4) ebenda, S. 33

5) vgl. oben 2. Abschn. A 2.

6) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 216

B Einzelfragen der Wegzugsbesteuerung

1. Fristverbrauch bei Mehrfachauswanderung

§ 6 AStG nennt als eine der persönlichen Voraussetzungen für eine Vermögenszuwachsbesteuerung, daß mindestens eine zehnjährige unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat¹⁾. Ist der Steuerpflichtige früher aus der Bundesrepublik ausgewandert und wieder zurückgekehrt und gibt nun seine unbeschränkte Steuerpflicht erneut auf²⁾, so stellt sich die Frage, wie diese Zehnjahresfrist zu berechnen ist. Nach dem Einführungserlaß³⁾ der Finanzverwaltung sind in diesem Fall sämtliche Zeiträume, in denen eine unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat, zusammenzurechnen. Aus Billigkeitsgründen sollen Zeiträume, die vor dem 21. 6. 1948 liegen, außer Acht gelassen werden.

A.A. sind Flick/Wassermeyer/Becker⁴⁾, die den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht, der vor der ersten Auswanderung liegt, als durch diese verbraucht ansehen, d.h. für die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Wegzugbesteuerung gegeben sind oder nicht, nur der Zeitraum nach der ersten Auswanderung berücksichtigen wollen.

1) vgl. dazu 1. Abschn. A 4

2) Dieser Fall braucht nicht so selten zu sein, wie man zunächst vermuten könnte. Der Steuerpflichtige kann nach seinem Wegzug, z.B. aus beruflichen Gründen, für einige Zeit genötigt gewesen sein, im Inland wiederum einen Wohnsitz (auch Doppelwohnsitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt (evtl. sogar unbewußt oder unfreiwillig) zu begründen, den er nach einiger Zeit wieder aufgeben kann.

3) Einführungserlaß zum AStG Tz 6.11.2

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 11; Flick/Wassermeyer, Die AG., 1973, S. 80, s.auch Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 604

Nach der regierungsamtlichen Begründung des Gesetzesentwurfes zu § 6 AStG⁵⁾ sollen nur solche Personen erfaßt werden, die über einen langen Zeitraum mit dem deutschen Wirtschaftsleben verbunden waren. Durch den Wegzug wird diese Verbindung unterbrochen, so daß die Voraussetzungen des § 6 AStG nur durch eine ununterbrochene zehnjährige unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt werden können⁶⁾.

2. Fristen bei ganz oder teilweise unentgeltlichem Erwerb

Im Abs. 2 des § 6 AStG wird, um Umgehungsmöglichkeiten zu vermeiden¹⁾ festgelegt, daß bei ganz oder teilweise unentgeltlichem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nicht nur die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht des Auswanderers sondern auch die des Rechtsvorgängers berücksichtigt wird²⁾.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob dieser Vorbesitzer während der Dauer seiner unbeschränkten Steuerpflicht auch gleichzeitig Eigentümer der Beteiligung war³⁾⁴⁾. Wurde das Paket mehrmals unentgeltlich veräußert, so ist von sämtlichen Vorbesitzern die Dauer der unbe-

5) Regierungsbegründung Tz 76

6) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 12

1) z.B. Schenkung an noch nicht 10 Jahre alte Kinder.

2) vgl. dazu I. Abschn. A 4

3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 49

4) Dies kann dazu führen, daß ein erst seit zwei Jahren unbeschränkt Steuerpflichtiger, der wieder auswandert, mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die erst seit einem Jahr besteht, und die er unentgeltlich von einem über 10 Jahre unbeschränkt Steuerpflichtigen erworben hat, nach § 6 AStG besteuert wird, obwohl hier keinerlei Bindung an das Inland angenommen werden kann, s. Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 49

schränkten Steuerpflicht zusammenzuzählen, allerdings dürfen Zeiträume in denen mehrere Vorbesitzer gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, nicht doppelt gezählt werden⁵⁾. In diesem Fall stellt sich wie oben ebenfalls die Frage, ob, wenn einer der Rechtsg Vorgänger schon einmal ausgewandert ist, die Zeit seiner unbeschränkten Steuerpflicht vor der Auswanderung bei der Fristenberechnung mitzuberechnen ist⁶⁾.

Besitzt der Erwerber einer Beteiligung, für die er aufgrund des teilweisen oder ganz unentgeltlichen Erwerbes nach § 6 Abs. 2 AStG steuerpflichtig wird, selbst einen weiteren Anteil an dieser Kapitalgesellschaft, dann ist er nur mit dem unentgeltlich erworbenen Teil der Beteiligung steuerpflichtig, da für den anderen Teil die Zehnjahresfrist nicht erfüllt ist⁷⁾. Für diese "getrennte" Betrachtungsweise spricht der Zweck des § 6 Abs. 2 AStG, Umgehungen der Steuerpflicht durch Schenkungen kurz vor der Auswanderung zu verhindern⁸⁾. Hier liegt jedoch eine solche Umgehung nicht vor, die Steuerpflicht nach Abs. 2 erstreckt sich demnach nur auf die geschenkte Beteiligung, während eine Steuerpflicht nach Abs. 1 für die schon vorher gehaltene Beteiligung nicht gegeben ist.

Liegt sowohl das alte Paket als auch die unentgeltlich erworbene Beteiligung unter 25 %, liegt aber zusammengekommen eine wesentliche Beteiligung vor, so stellt sich, wenn der Eigentümer keine 10 Jahre unbeschränkt

5) ebenda, Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 49

6) vgl. 3. Abschn. B 1

7) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 48; Flick/Wassermeyer, Die AG., 1973, S. 80

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 48

steuerpflichtig war, die Frage, ob eine Steuerpflicht nach § 6 AStG überhaupt gegeben ist oder ob nur ein Teil der Beteiligung versteuert werden muß. Nach § 17 EStG könnte man zu dem Ergebnis kommen, daß der unentgeltlich erworbene Teil der Beteiligung nach § 6 AStG zu versteuern ist, ähnlich wie wenn jeweils ein Teil der Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten und dann nach § 16 EStG besteuert wird, während der andere Teil im Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehalten⁹⁾ und nach § 17 EStG versteuert wird.

Eine Steuerpflicht nach § 6 Abs. 1 AStG scheitert hier schon an den persönlichen Voraussetzungen. Nach Abs. 2 kommt es auch zu keiner Steuerpflicht, weil die Voraussetzungen der wesentlichen Beteiligung nicht erfüllt sind¹⁰⁾. § 6 Abs. 1 AStG setzt voraus, daß eine wesentliche Beteiligung von einem bei seiner Auswanderung mindestens 10 Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig Gewesenen gehalten wird. § 6 Abs. 2 AStG ersetzt diese Frist durch die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsvorgängers; nimmt man die Vorschriften zusammen, so sind in diesem Fall zu keiner Zeit sämtliche Voraussetzungen des § 6 AStG erfüllt, weder direkt noch über den Ersatztatbestand des Abs. 2; eine Steuerpflicht nach § 6 AStG ist hier also nicht gegeben.

3. Die Rückkehrabsicht in § 6 Abs. 4 AStG

Nach § 6 Abs. 4 AStG entfällt der Steueranspruch des § 6 AStG, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige nur

9) vgl. dazu Herrmann Heuer, § 17, Anm. 6

10) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 41

vorübergehend abwesend war und innerhalb von 5 Jahren (sind berufliche Gründe für die Abwesenheit maßgeblich, verlängert sich diese Frist auf 10 Jahre¹⁾) wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird bzw. die Ersatztatbestände nach § 6 Abs. 3 AStG rückgängig macht²⁾. Es findet dann eine Berichtigungsveranlagung nach § 4 Abs. 3 Nr. 2 StAnpG statt³⁾.

Unklar ist dabei, ob bei Auswanderung die Absicht zur Rückkehr schon vorgelegen haben muß und ob sie ausdrücklich erklärt werden muß, oder ob die tatsächliche Rückkehr innerhalb der Frist des Abs. 4 genügt, damit der Steueranspruch rückwirkend wegfällt.

Diese Frage erlangt aktuelle Bedeutung durch den "Fall Linsenhoff", der in der Öffentlichkeit starke Beachtung findet⁴⁾.

Die Finanzverwaltung scheint § 6 Abs. 4 AStG dahingehend auszulegen, daß schon bei Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht die Rückkehrabsicht vorliegen muß⁵⁾. Für diese Auslegung könnte der Wortlaut des

1) § 6 Abs. 4 letzter Satz

2) Dies ergibt sich zwar nicht direkt aus dem Wortlaut des Abs. 4, doch stellt Abs. 3 die dort aufgeführten Tatbestände der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht gleich. Außerdem entspricht dies auch dem Sinn des § 6 Abs. 4 AStG, vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 73

3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 76

4) Frau Linsenhoff, die Mehrheitsaktionärin der VDO-Werke, war in die Schweiz ausgewandert, jedoch schon wenig später nach Deutschland zurückgekehrt. Allerdings sind die dazu meist in Boulevard-Zeitschriften erscheinenden Artikel kaum geeignet, eine sachliche Diskussion des Problemkreises herbeizuführen (Ähnliches gilt auch für die Frage, ob der z.Z. allerdings noch strittige Verkauf der Aktien der Sachs-Holding an GKN in Deutschland zu einer Besteuerung der Gebrüder Sachs führen kann).

5) Zumindest hat das im oben erwähnten Fall zuständige Finanzamt eine Berichtigungsveranlagung bei der Rückkehr von Frau Linsenhoff offensichtlich abgelehnt. Der BFH hat die Vollziehung des Steuerbescheids (es soll sich um einen Betrag von ca. 130 Mill. handeln) für zunächst ein Jahr ausgesetzt. Vgl. Friauf, Karl-Heinrich, StbJb 1975/76; Hellwig, Peter, DStZ A 1976, S. 4, der auf einen Artikel der Süddeutschen Zeitung Nr. 276/75 S. 3 verweist.

Abs. 4 sprechen, der von vorübergehender Abwesenheit und Rückkehr innerhalb von 5 Jahren spricht. Die Verbindung der beiden Satzteile durch das Wort "und" könnte dahingehend ausgelegt werden⁶⁾, daß beide Voraussetzungen, nämlich vorübergehende Abwesenheit und Rückkehrabsicht innerhalb von 5 Jahren zusammen vorliegen müssen.

Dies würde bedeuten, daß es auf den subjektiven Willen bei der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht ankommen würde. Die dabei auftauchenden, m.E. unüberwindlichen Nachweisschwierigkeiten könnten auch nicht durch eine Pflicht zu der Erklärung, daß der Wegzug nur vorübergehend sein solle, beseitigt werden⁷⁾. Eine solche Erklärung würde dann praktisch jeder Betroffene vorsichtshalber abgeben.

Die Tatbestandsvoraussetzung "Rückkehrabsicht schon bei Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht" kann deshalb m.E. nicht angenommen werden. Hätte der Wegzug schon zu dieser Zeit nur vorübergehenden Charakter, so müßte man sich fragen, ob überhaupt eine Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 EStG vorliegt, ob nicht vielmehr die bestehende Rückkehrabsicht auf die Beibehaltung eines steuerlichen Wohnsitzes im Inland hindeutet, so daß der Tatbestand des § 6 AStG insgesamt dann gar nicht erfüllt wäre⁸⁾.

Das entscheidende Argument gegen das eine Tatbestandsvoraussetzung "Vorliegen einer Rückkehrabsicht zum Zeitpunkt des Wegzugs" ergibt sich aus dem Zweck des § 6 AStG; er soll die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 17 EStG sicherstellen. Da bei einem Wohnsitz-

6) S. Hellwig, Peter, DStZ A 1976, S. 4, der meint, daß man nicht ohne Not davon abgehen sollte, daß sich der Gesetzgeber bei der Formulierung der Vorschriften etwas gedacht hat; eine Annahme, die allerdings angesichts der Ungereimtheiten des AStG zumindest idealistisch ist.

7) vgl. Runge, Bernd, DStZ A 1975, S. 61

8) vgl. Hellwig, Peter, DStZ A 1976, S. 5

wechsel die Gefahr besteht, daß das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verloren geht (z.B. durch DBA), begründet § 6 AStG eine derartige Steuerpflicht, ohne daß tatsächlich eine Veräußerung stattgefunden hat. Kehrt der Steuerpflichtige zurück, so wird er wieder unbeschränkt steuerpflichtig, was bedeutet, daß eine Besteuerung der stillen Reserven der wesentlichen Beteiligung im Inland sichergestellt ist. Die Besteuerung nach § 6 AStG ist zu diesem Zweck also nicht mehr notwendig.

Gerade die Einführung des Abs. 4, der einen Wegfall der Steuerpflicht bei Wiedereinwanderung vorsieht, unterstreicht den Zweck "Sicherstellung der Besteuerung nach § 17 EStG". Zur Erreichung dieses Zieles ist aber eine Absicht zur Rückkehr schon bei Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht unerheblich⁹⁾.

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 74

C Abweichungen von bisherigen Grundsätzen des Steuerrechts

1. Aufgabe des Realisationsprinzips

Durch das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 EStG) gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung¹⁾ auch im Steuerrecht. Damit ist bei der Ermittlung des steuerrechtlich relevanten Gewinnes das Realisationsprinzip als Ableitung des Prinzips der bilanziellen Vorsicht²⁾ zu beachten, d.h. Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert wurden. Eine Besteuerung findet deshalb nicht schon im Zeitpunkt des Entstehens der Gewinne statt, sondern erst wenn diese verwirklicht worden sind.

Mit der Regelung des § 6 AStG wird diese Prinzip durchbrochen³⁾⁴⁾. Es wird ein "Quasi-Veräußerungsgewinn" versteuert, indem der Tatbestand der Auf-

-
- 1) Zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung s. allgemein Kruse, Heinrich-Wilhelm, Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, ihrer Rechtsnatur und Bestimmung; Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung; Klade, Anton, Strapazierte Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, StbJb 1971/72, S. 313 ff.
 - 2) Tipke, Klaus, Steuerrecht, S. 189
 - 3) Was allerdings durch einfaches Gesetz möglich ist, da es sich bei den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung um keine Verfassungsgrundsätze handelt. Vogel, Klaus, StuW 1974, S. 199 f. bringt das Realisationsprinzip allerdings im Zusammenhang mit Art. 14GG, da für die Einkommensteuer nur das Einkommen als Besteuerungsgrundlage zur Verfügung stehe. Bei Aufgabe des Realisationsprinzips wird aber die Vermögenssubstanz belastet, es wird also in das Eigentumsrecht eingegriffen.
 - 4) Zwar gilt § 5 EStG nicht für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, so daß die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nicht direkt anwendbar sind. Doch kann das Realisationsprinzip auch auf sonstige Einkünfte angewandt werden, da die sonstigen Einkunftsermittlungsvorschriften auf den Zufluß abstellen, also noch strenger eine tatsächliche Realisierung von Einkünften verlangen.

gabe der unbeschränkten Steuerpflicht als Ersatztatbestand⁵⁾ für die Veräußerung herangezogen wird. Ein Wegzug bringt jedoch im Gegensatz zu einer Veräußerung keinen Mittelzufluß mit sich, so daß für den Steuerpflichtigen erhebliche Liquiditätsprobleme durch diese Wegzugsbesteuerung entstehen⁶⁾.

Dieser Liquiditätsbelastung, die in der Begründung zum 4. Gesetzesleitsatz⁷⁾ ausdrücklich erwähnt wird, soll durch die Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG Rechnung getragen werden.

Im Endeffekt stellt diese finanzielle Belastung durch die Abweichung vom Realisationsprinzip eine erhebliche Schranke auf, die dazu geeignet sein kann, Auswanderungsabsichten zu verhindern⁸⁾. Damit liegt die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG nicht so weit von der Reichsfluchtsteuer entfernt wie von ihren Schöpfern betont wird⁹⁾, allerdings bezieht sie sich nur auf einen Teil des Vermögens.

2. Mehrfachbesteuerungen

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach § 6 AStG i. V. mit § 17 EStG besteuert, bedeutet diese nicht, daß der Auswanderer dadurch,

6) Unter Berücksichtigung von § 34 EStG fällt eine Steuer von ca. 28 % der in der Beteiligung steckenden stillen Reserven an. Hat die Gesellschaft ihre Gewinne hauptsächlich thessauriert, so kann die Differenz zwischen Anschaffungskosten und gemeinem Wert zum Zeitpunkt des Wegzugs recht erheblich sein.

7) 4. Gesetzesleitsatz zu III. Behandlung wesentlicher Beteiligung bei Wohnsitzwechsel.

8) Inwieweit darin eine Verletzung des Grundrechtes auf Freizügigkeit liegen kann, s. 3. Abschn. D

9) Vgl. oben 1. Abschn. B 2 a

zumindest mit dieser Beteiligung, aus der deutschen Steuerpflicht gänzlich ausscheidet. Vielmehr wird er beschränkt oder sofern die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sind, erweitert beschränkt steuerpflichtig.

Damit unterliegen die Erträge aus dieser Beteiligung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht, ein später etwa tatsächlich anfallender Veräußerungsgewinn wird nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 c EStG i.V. mit § 17 EStG besteuert, wobei allerdings der nach § 6 AStG besteuerte Vermögenszuwachs berücksichtigt wird¹⁾. Eine Einschränkung kann diese Steuerpflicht jedoch durch DBA erfahren, was regelmäßig beim Veräußerungsgewinn der Fall ist²⁾, da dieser dem neuen Wohnsitzstaat zugeteilt wird. In der Tatsache, daß Erträge aus einer Beteiligung, für die steuerlich eine Veräußerungsfiktion angenommen wurde, weiterhin besteuert werden, liegt zumindest eine Inkonsistenz³⁾ (wenn nicht ein Systembruch), die aber als tragbar hingenommen werden könnte⁴⁾, da ja kein Erwerber vorhanden ist, den vom fiktiven Veräußerungszeitpunkt an die beschränkte Steuerpflicht treffen könnte.

M. E. nicht tragbar ist die Tatsache, daß diese Regelung nicht nur die Gefahr von Mehrfachbesteuerungen in sich birgt, die weit über das System der körperschaftsteuerlichen Doppelbelastung hinausgehen⁵⁾⁶⁾, sondern

1) § 6 Abs. 1 AStG letzter Satz

2) vgl. Abschn. B 3

3) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 8

4) vgl. Offerhaus, Klaus, FR 1971, S. 430

5) Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 425

6) vgl. dazu auch Salditt, Franz, StuW 1972, S. 32 f.; Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 107

zwangsläufig zu Mehrfachbesteuerungen führt. Als fiktiver Veräußerungsgewinn wird nach § 6 Abs. 1 AStG der gemeine Wert der Anteile angesetzt⁷⁾. Dieser enthält u.a. auch die offenen und stillen Rücklagen. Werden nun Dividenden aus offenen Rücklagen ausgeschüttet, so wird dieselbe Substanz, die bei der fiktiven Veräußerung schon der Einkommensteuer unterworfen wurde (§ 6 AStG i.V. mit § 17 EStG) im Rahmen der beschränkten oder erweitert beschränkten Steuerpflicht erneut zur Einkommensteuer herangezogen⁸⁾. Dasselbe gilt auch für stille Reserven, die z.B. im Warenlager stecken⁹⁾, bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinnes berücksichtigt werden und dann über die Realisation im normalen Veräußerungsprozeß zur Ausschüttung kommen.

Wie diese Mehrfachbesteuerungen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes für § 6 AStG berücksichtigt werden können, ist nicht ersichtlich¹⁰⁾, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar ist, welche der jetzt mitbesteuerten Beträge einmal zur Ausschüttung gelangen¹¹⁾. Deshalb sollten aufgelöste Reserven, die schon nach § 6 AStG versteuert wurden, bei der Ausschüttung von der (erweiterten) beschränkten Steuerpflicht befreit werden, durch analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG, nach dem ein Veräußerungsgewinn um bereits nach § 6 AStG versteuerte Gewinne zu kürzen ist.

Zu einer echten internationalen Doppelbesteuerung kommt es, wenn die Beteiligung später tatsächlich veräußert wird. Der neue Wohnsitzstaat wird sein Besteuerungsrecht geltend machen; dabei dürfte

7) Zur Ermittlung: der steuerliche Börsenkurs, für nicht-notierte Anteile das Stuttgarter Verfahren.

8) Vogel, Horst, BB 1971, S. 1188; derselbe DB 1972, S. 1405; Flick, Hans, StK-Rep. 1971, S. 404; Weyer, Peter, AWD 1973, S. 267

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 8

10) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 33

11) vgl. dazu die Ausführungen über die "Ausschüttungsbereitschaft" der Gewinne und ihrer Verstrickung in das System der Doppelbelastung der in FN 6 aufgeführten Autoren.

er kaum vom Wert im Zeitpunkt des Zuzuges (also unter Berücksichtigung der Tatsache, daß der Wertzuwachs bis dorthin bereits in der Bundesrepublik Deutschland besteuert wurde), sondern von den Anschaffungskosten ausgehen, unabhängig davon, ob ein DBA¹²⁾ mit der Bundesrepublik Deutschland besteht oder nicht¹³⁾.

Zu einem weiteren Fall der nationalen Doppelbesteuerung kann es im Zusammenhang mit der Regelung des § 6 Abs. 3 Nr. 4 AStG kommen. Dort wird als Ersatztatbestand für den Wegzug der Tausch¹⁴⁾ einer wesentlichen Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft gegen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft eingeführt. Unterliegt diese ausländische Gesellschaft¹⁵⁾ der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 - 14 AStG, so kommt es bei einer Veräußerung der ursprünglichen Beteiligung durch die ausländische Gesellschaft zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, der dem dahinter stehenden Anteilseigner nach den §§ 7 ff. AStG zugerechnet wird. Eine Doppelbesteuerung könnte hier nur durch analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG abgewendet werden, in dem der bereits nach § 6 AStG besteuerte Vermögenszuwachs bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG i.V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 c EStG und § 17 EStG außer Ansatz bleibt¹⁶⁾

-
- 12) Inwieweit § 6 überhaupt anwendbar ist, wenn der Auswanderer in ein DBA-Land zieht, vgl. 4. Abschn. B 3
- 13) Die Ansicht Debattins, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 18, daß ein Staat, mit dem ein DBA besteht, die deutsche Wegzugsbesteuerung berücksichtigen muß, erscheint mir nicht begründet (Ausnahme Schweiz, nach Art.13 Abs.5 DBA Deutschland-Schweiz), vgl. 4. Abschn.C3
- 14) Dies war nötig, da ausländische Kapitalgesellschaften nicht unter § 6 AStG fallen und nach dem Tauschgutachten des BFH (BFH v.16.12.1958, BStBl III 1959 S.30) ein Tausch nicht unbedingt zur Realisierung der stillen Reserven führen muß. Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 71
- 15) Zum Beispiel eine Holding, in die die Anteile eingebracht wurden.
- 16) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 71, 79

D Verfassungsrechtlich problematische Bestimmungen der Vermögenszuwachsbesteuerung

1. Die Anwendung des § 6 AStG ab 1. Januar 1972

Schwerwiegender¹⁾ als bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist die Anwendung des AStG zum 1. Januar 1972 bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Sieht man diese Bestimmung nicht als Klarstellung, sondern als die Begründung einer neuen Steuerpflicht an (wie oben dargelegt²⁾), dann stellt die Anwendung des § 6 AStG im Zeitraum vom 1. Jan. 1972 bis zum 8. Sept. 1972³⁾ eine echte verfassungswidrige Rückwirkung dar.

Hier wird nicht eine bestehende Steuerpflicht verschärft, sondern ein echter neuer Steuertatbestand geschaffen, der an die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht anknüpft. Liegt diese vor dem oben erwähnten Datum, ist m. E. die Anwendung des § 6 AStG verfassungswidrig⁴⁾.

2. Die Einschränkung der Freizügigkeit

Wie schon bei der Rückwirkung, ist auch bei der Freizügigkeit die Regelung der Wegzugsbesteuerung bedenken-

-
- 1) vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 20 Anm. 10; 2. Abschn. D2c
 - 2) s. 3. Abschn. A 3 c
 - 3) Inkrafttreten 13.9.1972, Bundestagsbeschluß 8.9.1972, vgl. dazu BVerfG v. 19.12.1961, BVerfGE 13, S. 261;
 - 4) Erst recht nicht zulässig wäre es gewesen, den Anwendungszeitpunkt auf das Datum der Verkündung der Leitsätze am 17.12.1970 zurückzuverlegen, wie ursprünglich beabsichtigt war, vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 20 Anm. 4

licher. Zwar verbietet auch § 6 AStG nicht die Auswanderung und greift damit auch¹⁾ nicht direkt in das Grundrecht der Freizügigkeit ein. Allerdings knüpft er an die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht, also im Normalfall an die Auswanderung, eine nicht unerhebliche Steuer, der zudem kein Liquiditätszufluß gegenübersteht.

Würde sich diese Steuerpflicht auf das gesamte Vermögen beziehen und einen entsprechend hohen Steuersatz vorsehen, so läge sicherlich ein Eingriff in den Wesensgehalt des Grundrechtes auf Freizügigkeit vor²⁾, da in diesem Fall die Auswanderung selbst in erheblicher Höhe besteuert würde, was dazu führen könnte, daß eine Auswanderung aus wirtschaftlichen Gründen nicht erfolgen kann.

Da aber § 6 AStG "nur" eine Steuerpflicht nach § 17 EStG "vorzieht"³⁾, kann hier noch kein verfassungswidriger Eingriff in das Grundrecht der Freizügigkeit gesehen werden.

Ebenfalls bedenklich ist § 6 AStG in Bezug auf die EG-Verträge. Er gilt sowohl bei Wohnsitznahme in einem EG-Land, als er auch zur Anwendung kommt, wenn ein Staatsangehöriger eines EG-Staates in der Bundesrepublik Deutschland 10 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war und dann wieder auswandert. Grasmann⁴⁾ sieht darin eine unerträgliche Einschränkung der Freizügigkeit innerhalb der EG, da die erheblichen Steuerzahlungen bei § 6 AStG zu einer faktischen Verhinderung der Auswanderung oder aber zu einem Veräußerungszwang führen.

1) vgl. oben 2 D 3 a

2) wie z.B. die Reichsfluchtsteuer, vgl. 1. Abschn. B 2 a, die heute wohl verfassungswidrig wäre.

3) Allerdings nur dann, wenn ein Verkauf überhaupt je einmal vorgesehen war.

4) Grasmann, Günther, EuStZ 1971, S. 105 f.

Auch Kreile⁵⁾ schlägt aus diesen Gründen vor, daß bei Wohnsitznahme in einem Mitgliedstaat der EG die Steuerpflicht nach § 6 AStG ausgesetzt wird. Dies würde sicherlich dem "Geist der Römischen Verträge" entsprechen. Ein Anspruch darauf besteht jedoch nicht, da § 6 AStG (wie oben dargelegt) kein Verstoß gegen das Grundrecht auf Freizügigkeit darstellt und sich aus den EG-Verträgen kein "weitergehendes" Recht auf Freizügigkeit ableiten läßt. (Art.48 ff. EWG-Vertrag enthalten nur die Niederlassungsfreiheit für Arbeitnehmer)

3. Übermaßverbot und Wegzugsbesteuerung

Das Rechtsstaatsgebot des Art. 20 GG bindet nicht nur die Exekutive sondern auch den Gesetzgeber an das Prinzip der Verhältnismäßigkeit von Zweck und Mittel sowie an das Übermaßverbot¹⁾. Dies bedeutet, daß auch das Mittel, das ein Gesetz vorsieht, um einen bestimmten Zweck zu erreichen, geeignet und notwendig sein muß. Das angestrebte Ziel muß erreichbar sein, und es darf kein milderes (weniger stark eingreifendes) Mittel geben, das den gleichen Erfolg bringt²⁾. Außerdem darf das in dem Gesetz angestrebte Ziel "in seiner Wertigkeit nicht außer Verhältnis zur Intensität des Eingriffs stehen"²⁾.

§ 6 AStG stellt, wie oben festgestellt wurde, eine steuerliche Interventionsregelung dar³⁾. Ziel ist, zu verhindern, daß durch die Auswanderung stille Reserven i. S. des § 17 EStG der Besteuerung entzogen werden. Um dieses Ziel zu erreichen, hätte es eventuell keines derartig harten Eingriffs bedurft, wie sie die Besteuerung des nicht realisierten Vermögenszuwachses darstellt.

5) Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 932

1) Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, S.36; Maunz/Dürig/Herzog, Art. 20, Rand-Nr. 118, BVerfG v.3.6.1954, BVerfGE 3, S. 383 (393); BVerfG v.7.4.1964, BVerfGE 17, S. 306

2) Schwerdtfeger, Gunter, S. 125

3) vgl. 3. Abschn. A 4

Zum einen bleibt das Besteuerungsrecht des § 17 EStG in Verbindung mit § 49 Ziff. 2 EStG bei Wegzug in ein Nicht-DBA-Land erhalten⁴⁾, zum andern hätte es genügt, wenn anstelle der sofortigen Besteuerung des Vermögenszuwachses eine Veranlagung getreten wäre, die sichergestellt hätte, daß bei der tatsächlichen Veräußerung eine Besteuerung erfolgt⁵⁾.

Die Steuer wäre dann erst bei der tatsächlichen Veräußerung fällig geworden, so daß zu ihrer Bezahlung die nötigen Mittel aus dem Erlös der Beteiligung vorhanden gewesen wären.

Diese Regelung hätte allerdings keine Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt. Unter diesem Gesichtspunkt ist die sofortige Besteuerung beim Wohnsitzwechsel zur Zielerreichung notwendig. Insgesamt muß daher wohl davon ausgegangen werden, daß es innerhalb des Ermessens des Gesetzgebers lag, eine sofortige Besteuerung nach § 6 AStG zu beschließen, und daß dieser Eingriff auch noch als verhältnismäßig angesehen werden kann.

4) Vogel, Horst, BB 1971, S. 1184

5) vgl. Parcyk, Wolfgang, DB 1972, S. 1084; Holzheimer, Dieter, FR 1971, S. 107; Telkamp, Heinz-Jürgen, StW 1972, S. 107

E Lücken in der Regelung des § 6 AStG

1. Vermeidung des Tatbestandes des § 17 EStG

§ 6 AStG ist nur auf Anteile gem. § 17 EStG anzuwenden; befindet sich die Beteiligung in einem Betriebsvermögen, so wird ein anfallender Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG besteuert, für den eine Besteuerung über § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V. mit § 16 EStG im Inland sichergestellt ist (Betriebsstättenprinzip).

Es kommt also erst bei einer tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung zu einer steuerlichen Belastung¹⁾, so daß auf jeden Fall ein Mittelabfluß ohne gleichzeitigen höheren Zufluß vermieden wird. Die Einlage einer wesentlichen Beteiligung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG mit den Anschaffungskosten, so daß es hierbei zu keinem Veräußerungsgewinn kommt²⁾³⁾.

Wird die wesentliche Beteiligung in ein ausländisches Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen eingebracht, so liegt, sofern es sich dabei nicht um ein DBA-Land handelt⁴⁾, keine Steuerpflicht⁵⁾ nach § 6 AStG vor, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, auch wenn der Betriebsinhaber aus der unbe-

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 20, Flick/Wassermeyer, Die AG, 1973, S. 80

2) s. Herrmann/Heuer, § 6 Anm. 118 mit den dort zitierten Urteilen.

3) Eine spätere Veräußerung bringt jedoch den Verlust der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG mit sich, es sei denn, es handelt sich um eine hundertprozentige Beteiligung, die geschlossen verkauft wird. Herrmann/Heuer, § 16 Anm. 118

4) Ersatztatbestand nach § 6 Abs. 3 Nr. 3 AStG

7) Auch wenn ein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz anerkannt werden würde (vgl. 3. Abschn. A), wäre hier keine Steuerpflicht gegeben, da das Steuergut noch in der deutschen Steuerpflicht verhaftet bleibt.

schränkten Steuerpflicht ausscheidet, über § 49 Abs. 1 Nr. 2c EStG i.V. mit § 17 EStG unter isolierender Betrachtungsweise erhalten bleibt (§ 49 Abs. 2 EStG). Der Steuerpflichtige hat später die Möglichkeit auszuwandern, ohne daß es zu einer Wegzugsbesteuerung kommt⁶⁾. Wird zwischen dem Staat, in dem der Betrieb oder die Betriebsstätte des Steuerpflichtigen liegt, und der Bundesrepublik Deutschland ein DBA-Abkommen abgeschlossen, bzw. es tritt nach der Einlage der Beteiligung in Kraft, und geht das Besteuerungsrecht für diese Beteiligung auf den ausländischen Staat über, so löst dies keine Steuer nach § 6 AStG aus⁷⁾. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige die deutsche Steuer auf einen Vermögenszuwachs an einer wesentlichen Beteiligung vollständig umgehen.

2. Ersatztatbestände des § 6 Abs. 3 und Milderungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG

In Abs. 3 des § 6 AStG werden bestimmte Rechtsgestaltungen der Auswanderung gleichgestellt, um sonst mögliche Umgehungen zu verhindern. Diese Ersatztatbestände sind als abschließende Aufzählung anzusehen, eine Ausdehnung auf andere "ähnliche Tatbestände" durch analoge Anwendung der Bestimmungen ist nicht möglich¹⁾.

Nach Abs. 4 entfällt der Steueranspruch, wenn die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nur auf vorübergehender Abwesenheit²⁾ beruht und die Steuer-

6) Wöhrle, Winfried, AStG S. 72

7) vgl. Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 50, BFH v.16.12. 1975, BStBl II 1976, S. 246

1) Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 426

2) vgl. 3. Abschn. B 3

pflicht innerhalb von fünf Jahren wieder entsteht³⁾. In diesem Fall ist eine Berichtigungsveranlagung gem. § 4 Abs. 3 Nr. 2 StAnpG durchzuführen⁴⁾, bei der die Steuerschuld ohne die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG zu ermitteln ist.

Beide Bestimmungen können dazu führen, daß Auswanderungswillige, bei entsprechender Gestaltung, die Wegzugsbesteuerung vermeiden bzw. andere steuerliche Vorteile daraus ziehen können.

§ 6 Abs. 4 AStG gibt keinen Anspruch auf einen Wegfall der Wegzugsbesteuerung, sofern in der Zwischenzeit ein Ersatztatbestand nach § 6 Abs. 3 Nr. 1, 3 und 4 AStG verwirklicht wurde. Ausdrücklich ist hier die Nr. 2 nicht erwähnt. Dies bedeutet offensichtlich, daß ein Steuerpflichtiger, der innerhalb von fünf Jahren nach der Aufgabe seiner unbeschränkten Steuerpflicht im Inland dort einen Zweitwohnsitz begründet, also unbeschränkt steuerpflichtig wird, Entlastung von der Wegzugsbesteuerung verlangen kann, auch wenn das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG aufgrund eines DBA (Ansässigkeit in dem anderen Staat⁵⁾) im Ausland verbleibt⁶⁾. In diesem Fall wird nicht nur die Wegzugsbesteuerung vermieden, sondern auch die Besteuerung nach § 17 EStG⁷⁾ bei einer späteren Veräußerung. Dieses Ergebnis kann nicht als gewollt angesehen werden,

3) Aus beruflichen Gründen kann die Frist auf 10 Jahre verlängert werden.

4) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 76, s. Tipke/Kruse, § 4 StAnpG Anm. 4

5) z.B. nach Art. 4 OECD-Musterabkommen

6) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 78

7) Vorbehaltlich einer Besteuerung im Ausland

insoweit ist es verwunderlich, daß im Einföhrungserlaß zum § 6 AStG dazu seitens der Finanzverwaltung nicht Stellung genommen wurde.

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Besteuerung nach § 6 AStG und § 17 EStG bietet die Möglichkeit des Verlustausgleiches, die nach dem Steueränderungsgesetz von 1965⁸⁾ auch für § 17 EStG zutrifft⁹⁾. Damit ist ein fiktiver Veräußerungsverlust beim Wegzug nach § 6 AStG i.V. mit § 17 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen¹⁰⁾.

Ist der Wert einer wesentlichen Beteiligung deutlich unter die Anschaffungskosten gesunken, kann es für den Steuerpflichtigen interessant werden, bewußt eine Wegzugsbesteuerung herbeizuföhren, da dadurch eine erhebliche Senkung der Einkommensteuer in dem laufenden Jahr erreichbar ist¹¹⁾.

Zu diesem Zweck kommt weniger eine Auswanderung selbst in Betracht, als vielmehr die Erfüllung eines der Ersatztatbestände des § 6 Abs. 3 AStG, am ehesten wohl die Einlage in einen ausländischen Betrieb des Steuerpflichtigen, aufgrund dessen das Besteuerungs-

9) Herrmann/Heuer, § 17 Anm. 32 b; Hartmann/Böttcher/Grass, § 17 Anm. 7; Lademann/Lenski/Brockhoff, § 17 Anm. 69

10) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 27

11) Ein Verlustabzug nach § 10 d EStG dürfte ab 1975 ebenfalls möglich sein, da die Voraussetzung "Gewinnermittlung" aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung" weggefallen ist, s. Lademann/Lenski/Brockhoff, § 17 Anm. 70; Herrmann/Heuer, § 17 Anm. 32 c. Auf jeden Fall ist der neue § 10 d EStG, der nachträglich auch für Verluste des Jahres 1975 gilt und zusätzlich die Möglichkeit des Verlustrücktrages bringt, auf wesentliche Beteiligungen anwendbar, da er jetzt auf sämtliche Einkunftsarten ausgedehnt wurde. Für die oben erwähnte bewußte Herbeiföhierung einer Wegzugsbesteuerung erweitert § 10 d EStG m.E. die sofort-wirksame Ausgleichsmöglichkeit der Verluste um bis zu 5 Mio. DM; vgl. Schick, Walter, Der Verlustrücktrag, S.

recht nach einem DBA im Ausland bleibt.

Wird die wesentliche Beteiligung später wieder der deutschen Besteuerungshoheit unterworfen (z.B. durch Rückführung oder Wiedereinwanderung), so dürfte bei der Besteuerung einer späteren tatsächlichen Veräußerung nach § 17 EStG von dem niedrigerem Wert ausgegangen werden, sofern nicht schon bei Rückkehr (innerhalb von fünf Jahren) eine Berichtigungsveranlagung nach § 6 Abs. 4 AStG und § 4 Abs. 3 Nr. 2 StAnpG stattgefunden hat. Selbst wenn solch eine Berichtigungsveranlagung stattfindet, bleibt dem Steuerpflichtigen die augenblickliche Liquiditätsverbesserung sowie ein Zinsgewinn.

F Zusammenfassende Kritik der Vermögenszuwachsbesteuerung

1. Zielerreichung

Die Vermögenszuwachsbesteuerung nach § 6 AStG erreicht zweifellos eines ihrer Ziele, nämlich "die Erfassung stiller Reserven in wesentlichen Beteiligungen". Allerdings muß diese Zielerreichung kritisch betrachtet werden, da sie den Grundsätzen der Gleichheit und Steuergerechtigkeit weit weniger entspricht als man auf den ersten Blick annehmen könnte.

Diese Sofortbesteuerung der stillen Reserven bei Wegzug, bei der kein Mittelzufluß zur Bezahlung der Steuerschuld zur Verfügung steht, bringt für den Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile mit sich, die größer sind als die Vorteile, die bisher der spätere eventuell steuerfreie Verkauf einer solchen Beteiligung brachte. Einmal deshalb, weil oft solche Beteiligungen als Daueranlage gehalten werden, die gar nicht veräußert werden sollen, andererseits aber auch deshalb, weil die Wettbewerbsgleichheit auf den Zeitpunkt bezogen gesehen werden muß¹⁾. Hier stellt eine plötzliche hohe Steuerbelastung, wie sie § 6 AStG darstellt, einen echten Wettbewerbsnachteil dar.

Das Ziel "Verhinderung der steuerlich induzierten Auswanderung" wird nicht in dem Maße erreicht werden, wie es den Anschein hat. Personen, die aus steuerlichen Gründen auswandern wollen, werden vorher ihre Vermögensstruktur umschichten und dabei auch eine

1) vgl. Schick, Walter, Der Verlustrücktrag, S. 13 f.

nach § 17 EStG steuerpflichtige Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen in Kauf nehmen²⁾, da das so frei werdende Kapital in Vermögensanlagen investiert werden kann, die keine wirtschaftliche Inlandsbindung i.S. des § 2 AStG begründen, so daß die Voraussetzungen einer sonst durch den Wegzug entstehenden erweiterten beschränkten Steuerpflicht wegfallen.

2. Ausgestaltung

Im Vergleich zu den §§ 2 - 5 AStG ist die Bestimmung des § 6 AStG weniger kompliziert, auch wenn die "Ersatztatbestände" des Abs. 3 und die Regelung über die Rechtsvorgänger und die vorübergehende Abwesenheit nicht gerade als einfach und klar bezeichnet werden können. Die Vorschrift baut allerdings auch auf dem § 17 EStG auf, dessen Anwendung und Ausgestaltung durch Rechtsprechung und Literatur schon ausreichend diskutiert wurden.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 AStG sind jedoch nicht zielgerecht. Unverständlich ist, warum die persönliche Inlandsbindung hier anders geregelt ist als bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht¹⁾. Inkonsequent ist die Beschränkung der Wegzugsbesteuerung auf wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften²⁾. Wenn § 6 AStG zur unbeschränkten Steuerpflicht gehören soll (letzter Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht), so hätte er sich auf alle von der unbeschränkten Steuerpflicht erfaßten derartigen "Einkünfte" erstrecken müssen.

2) Zum Veräußerungszwang durch § 6 AStG s. auch Vogel, Horst, DB 1972, S. 1405; Flick, Hans, Stk-Rep.1971, S. 404; Weyer, Peter, AWD 1973, S. 267

1) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 47

2) Ebeling, Klaus, AWD 1971, S. 5; Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 102

Insgesamt gesehen muß jedoch die gesamte Konzeption des § 6 AStG als falsch betrachtet werden. Um die Ziele "Gleichbehandlung, Sicherstellung der steuerlichen Doppelbelastung und Verhinderung der steuerlich induzierten Auswanderung" zu erreichen, ist eine Sofortbesteuerung ohne Veräußerung ein zu weitgehender Eingriff³⁾ (der allenfalls zur Sicherstellung der Besteuerung im Inland erforderlich ist).

Praktisch hätte es genügt, wenn sichergestellt worden wäre, daß bei der tatsächlichen Veräußerung eine entsprechende Steuer anfällt⁴⁾. Da § 49 Abs. 1 Nr. 2 c EStG die Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen auch bei beschränkter Steuerpflicht erfaßt⁵⁾, ist grundsätzlich eine Besteuerung sichergestellt. In den meisten DBA wurde auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet⁶⁾, trotzdem hätte es genügt, wenn diejenigen Abkommen geändert worden wären, bei denen der Partnerstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausnützt. Da der einzige Fall von praktischer Bedeutung hier die Schweiz ist, und das Abkommen zumindest teilweise in dieser Richtung abgeändert wurde,⁷⁾ ist § 6 AStG als ein unnötig schwerwiegender Eingriff in das System unseres Steuerrechts sowie als eine vom Standpunkt der Wettbewerbsgleichheit her unnötige Belastung der Betroffenen anzusehen.

3) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 33

4) Daß eine Veräußerung oft nur schwer steuerlich erfaßt werden kann, ist kein Argument für eine sofortige Steuerpflicht. Die verfahrensmäßigen Schwierigkeiten hätten auch verfahrensrechtlich gelöst werden müssen!

5) Daß hier dann Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften nicht erfaßt würden, wäre systemgerecht, da zum Zeitpunkt der Besteuerung die Grundsätze der beschränkten Steuerpflicht anzuwenden wären.

6) vgl. unten 4. Abschn. B 3

7) vgl. unten 4. Abschn. C 3

Sollte durch § 6 AStG die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt werden, dann ist m.E. die Einführung einer Veräußerungsfiktion bei Wegzug der falsche Ansatzpunkt. Das deutsche Besteuerungsrecht geht nur vordergründig durch den Wegzug verloren. Der eigentliche Verlust trat schon beim Verzicht auf das Besteuerungsrecht in den betreffenden DBA ein. Wenn nun in der Bundesrepublik Deutschland die Erfassung derartiger stiller Reserven im Inland erreicht werden soll, müßte konsequenterweise die eigentliche Ursache, nämlich die entsprechenden DBA, geändert werden.

Daß eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG für die Finanzverwaltung der einfachere und bequemere Weg ist, macht dieses Vorgehen nicht weniger bedenklich.

4. A b s c h n i t t

Verhältnis und Durchsetzbarkeit gegenüber dem
internationalen Recht

A Rechtsstellung von DBA

1. Begriff

DBA sind Verträge, die zwischen einem oder mehreren Staaten abgeschlossen werden¹⁾, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen, die sich hemmend für den Waren- und Dienstleistungsaustausch auswirken. Eine Doppelbesteuerung ist gegeben, wenn von demselben Steuerpflichtigen für den gleichen Besteuerungsgegenstand von zwei verschiedenen Abgabenhöhen (normalerweise Staaten) für den gleichen Zeitraum gleichartige Steuern erhoben werden²⁾³⁾.

Verursacht wird sie hauptsächlich durch das in vielen Staaten bei unbeschränkter Steuerpflicht angewandte Welteinkommensprinzip auf der einen Seite und das Territorialprinzip bei der beschränkten Steuerpflicht auf der anderen Seite. Im Gegensatz zur Doppelbesteuerung steht der Begriff der Doppelbelastung, bei der es an der Subjektidentität fehlt⁴⁾, z. B. bei der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer bei der Körperschaft und Einkommensteuer bei dem Anteilseigner.

-
- 1) In aller Regel handelt es sich um bilaterale Verträge. Multilaterale Verträge blieben bis heute zumindest für die direkten Steuern ohne Bedeutung, vgl. Schulze-Brachmann, Arno, DBA in: Handwörterbuch des Steuerrechts, S. 254
 - 2) vgl. dazu Spitaler, Armin, Doppelbesteuerungsprobleme, S. 133, Bühler, Ottmar, Prinzipien, S. 32, Korn/Dietz/Debatin, Systematik I Rand-Nr.9
 - 3) Der Begriff stellt auf folgende Merkmale ab:
 1. Heranziehung zur Steuer durch verschiedene ursprüngliche Abgabengewalten,
 2. Gleichheit des Besteuerungszeitraumes,
 3. Gleichheit des Steuertatbestands,
 4. Gleichheit des Steuerpflichtigen,
 5. Gleichartigkeit der Steuern.s. Schmitz, Albert, Kommentar zum internationalen Steuerrecht, S. 25
 - 4) Korn/Dietz/Debatin, Systematik I Rand-Nr. 11, Bühler, Ottmar, Prinzipien, S. 33; s. auch Raupach/Rädler, S.372

Die DBA gehören zum internationalen Steuerrecht im engeren Sinn⁵⁾, sie sind Völkervertragsrecht und damit spezielles Völkerrecht⁶⁾. Sie stellen den wichtigsten Teil des internationalen Steuerrechts dar, da es auf steuerrechtlichem Gebiet kaum allgemeingültige internationale Regeln, also allgemeines Völkerrecht gibt; allenfalls ein Verbot der steuerlichen Willkür⁷⁾ kann hier genannt werden.

2. Gesetzwerdung und Gesetzesrang

Allgemeine Regeln des Völkerrechts werden durch Inkorporation Bestandteil des deutschen Rechts (Art. 25 Satz 1 GG, § 9 Nr. 1 StAnpG)¹⁾. Nach Art. 25 Satz 2 GG gehen die Regeln deutschen Gesetzen vor. Zwar erhalten diese Normen durch Art. 25 GG keinen Verfassungsrang²⁾, trotzdem besteht ein Vorrang gegenüber nationalem Recht, der auch nicht durch "spezielle" oder "spätere" Gesetze³⁾ durchbrochen werden kann⁴⁾.

5) vgl. 1. Abschn. B 1

6) Korn/Dietz/Debatin, Systematik I Rand-Nr. 4

7) ebenda, I Rand-Nr. 3, sie führen als Beispiel die Besteuerung des Verbrauchs im Ausland durch einen anderen Staat an.

1) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 25 GG Rand-Nr. 8, 21; vgl. auch Schmitz, Albert, Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Bd. 2, S. 48

2) vgl. BVerfG v. 26.3.1952, BVerGE 6, S. 309 ff.

3) Die Grundsätze "lex posterior derogat legi priori" und "lex specialis derogat legi generali" sind hier nicht wirksam.

4) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 25 GG Rand-Nr. 22 bis 25

DBA sind jedoch, wie oben dargestellt, Völkervertragsrecht. Sie werden also nicht automatisch über Art. 25 GG Bestandteil der deutschen Rechtsordnung. Vielmehr bedarf es eines Transformationsaktes in Form eines Zustimmungsgesetzes (Ratifizierung) durch die Legislative gem. Art. 59 Abs. 2 GG⁵⁾.

Ein Vorrang gegenüber nationalem innerstaatlichem Recht läßt sich also weder direkt aus Art. 25 GG⁶⁾ ableiten, noch aus dem völkerrechtlichen Grundsatz "pacta sunt servanda", der zwar über Art. 25 GG Bestandteil der deutschen Rechtsordnung ist, jedoch nicht bedeutet, daß die einzelnen Normen derartiger Verträge zu allgemeinen Völkerrechtsnormen mit Gesetzesvorrang werden⁷⁾.

Trotzdem ist der Vorrang der DBA gegenüber innerstaatlichem Recht⁸⁾ in Deutschland praktisch nie bestritten worden⁹⁾. Begründet wird er aus dem Zweck der Abkommen heraus, also durch teleologische Auslegung¹⁰⁾. Die Abkommensbestimmungen haben demnach "lex specialis-Charakter" und deshalb den Effekt einer Abänderung des materiellen Steuerrechts gegenüber den Abkommensstaaten (für Ertrag- und Vermögensteuern ersichtlich aus § 9 Nr. 2 StAnpG)¹¹⁾. Dies bedeutet jedoch nicht einen Wegfall

-
- 5) Maunz/Dürig/Herzog, Art. 59 GG, Rand-Nr. 25; Salditt, Franz, StW 1972, S. 23 ff.; Telkamp, Heinz-Jürgen, StW 1972, S. 98; Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 15; Böttcher/Beiner/Hennerkes, S. 41
- 6) Bühler, Ottmar, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, S. 65 ff.; Weyer, Peter, AWD 1973, S. 264
- 7) Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG Art. 25 Rand-Nr. 9 BVerfG v. 9.6.71; BVerfGE 31, S. 145 ff.
- 8) Verstößt der Inhalt der DBA gegen die Verfassung, so ist diese Bestimmung des DBA unbeachtlich, d.h. unwirksam. Gellert, Otto, DB, 1974, S. 24
- 9) Bühler, Ottmar, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, S. 69
- 10) Weyer, Peter, AWD 1973, S. 264
- 11) Telkamp, Heinz-Jürgen, StW 1972, S. 98; Schmitz-Schmitz, DStZ A 1970, S. 327

der subjektiven Steuerpflicht, sondern lediglich eine sachliche Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 41 EStG 1974), so daß der an sich bestehende Steueranspruch gegenüber dem DBA-Land nicht durchsetzbar ist¹²⁾. Die Begründung oder der Wegfall einer subjektiven Steuerpflicht kann sich nicht aus einem DBA ergeben, dies bleibt allein dem nationalen Steuerrecht vorbehalten¹³⁾.

Ebensowenig ist in einem DBA eine Aussage über die Zulässigkeit innerstaatlichen Rechtes enthalten¹⁴⁾. Eine lex posterior kann also gegen Abkommensbestimmungen verstoßen, ohne daß sie dadurch unwirksam würde, sie ist nur gegenüber dem entsprechenden DBA-Land nicht durchsetzbar¹⁵⁾. Eine andere Auslegung des Charakters der DBA, nämlich daß zukünftiges Recht gegen keine Regelung in irgendeinem DBA verstoßen darf, würde die Souveränität des nationalen Gesetzgebers zu weit einschränken. Einer Änderung der Vorschriften im steuerberechtigten Staat (dem das DBA das entsprechende Steuergut zugeteilt hat) steht ein DBA allenfalls dann entgegen, wenn sie eine Diskriminierung der Angehörigen des anderen Staates enthält¹⁶⁾.

12) Kluge, Volker, AWD 1972, S. 413

13) ebenda, Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1942; Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 100; a. A. scheint Lipps, Wolfgang, AWD 1972, S. 107 zu sein, der das DBA Deutschland-Schweiz als steuerbegründend bezeichnet.

14) Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1941; Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 100; Bühler, Ottmar, Prinzipien, S. 61

15) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 345; a. A. scheint Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 16 zu sein, der dort ausführt, daß es richtigerweise heißen müßte "nicht: innerstaatliches Recht geht nur so weit wie DBA es zuläßt, sondern: innerstaatliches Recht darf nicht bestimmen, was DBA nicht zuläßt."

16) Rädler/Raupach, S. 372; BFH v. 5.7.1965 BStBl III 1965, S. 352

Die Normen des DBA begründen für die Steuerpflichtigen wie für den Staat unmittelbar Rechte, genauso wie innerstaatliche Gesetze, d. h. auf Bestimmungen von rechtsgültigen DBA kann sich der Steuerpflichtige direkt berufen¹⁷⁾¹⁸⁾.

17) Bühler, Ottmar, Prinzipien, S. 69; Becker, Enno, Grundlagen der ESt, S. 141 ff.

18) Zur Frage des Rechtscharakters und der Anwendung des DBA vgl. auch Freudling, Fritz, AWD 1969, S. 108 ff. und AWD 1969, S. 441 ff.

B Durchsetzbarkeit der Regelungen bei Bestehen eines DBA

1. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

a) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Das Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁾ ist eine Empfehlung der OECD an ihre Mitglieder, denen es als Grundlage bei dem Abschluß von zweiseitigen DBA dienen soll. Es hat demnach keine verbindliche Wirkung für die Mitgliedstaaten, viel weniger noch kann ein Staatsbürger eines Mitgliedsstaates einen Rechtsanspruch daraus ableiten.

Die beigelegte Kommentierung kann aber als Auslegungshilfe herangezogen werden für Verträge, die sich an das Musterabkommen anlehnen. Aus dem Abkommen selbst läßt sich allenfalls eine Absichtserklärung ableiten, daß das betreffende Mitgliedsland sich an die Abkommensgrundsätze halten will²⁾.

Da das Musterabkommen die Steuerhoheit eines Staates für einen Steuerpflichtigen in erster Linie nach der Ansässigkeit regelt, ist für eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht wenig Raum, da der Bundesrepublik Deutschland als Nichtansässigkeitsstaat nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht als Quellenstaat zusteht.

-
- 1) Empfehlung des Rates der OECD v. 30. Juli 1963 über die Doppelbesteuerung aufgrund der Empfehlung des Steuerausschusses der OECD, OECD-Dokument - C (63), S. 879, abgedruckt bei Korn/Dietz/Debatin, Vorbem., Anlage A
- 2) Z.B., daß die Staatsangehörigkeit als Anknüpfungspunkt der Steuern abgelehnt wird, vgl. auch Vogel, Horst, BB 1971, S. 1187 und oben 2. Abschn. C I

Dieses Besteuerungsrecht für die Bundesrepublik Deutschland ist in den meisten Fällen auf den Umfang eingeschränkt, der schon bei normaler beschränkter Steuerpflicht besteht³⁾.

b) Vermögenszuwachsbesteuerung

Veräußerungsgewinne unterliegen nach Art. 2 Abs. 2 Steuern, für die das OECD-Musterabkommen gilt. In Ausnahmefällen¹⁾ umfaßt der Begriff des Veräußerungsgewinnes auch nicht realisierte Wertzuwächse, so daß die Steuer nach § 6 AStG von der Regelung des OECD-Musterabkommens mit erfaßt wird²⁾.

Das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften steht nach Art. 13 Abs. 3 dem Ansässigkeitsstaat zu³⁾. Dies bedeutet allerdings nicht, daß das Besteuerungsrecht danach ausgerichtet wird, wo der Steuerpflichtige während der Erwirtschaftung des Vermögenszuwachses ansässig war, vielmehr wird auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt der Veräußerung abgestellt⁴⁾.

3) Für die Auswirkungen auf die einzelnen Einkunftsarten vgl. Dürschmidt, Gisela, Die Einkunftsarten im Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland und im Recht der Doppelbesteuerung, Diss. Nürnberg 1975, S. 149 ff.

1) Kommentierung zu Art. 13 OECD-Musterabkommen Nr. 8

2) vgl. Debatin, Helmut, DB 1972, S. 2079

3) Kommentierung zu Art. 13 OECD-Musterabkommen Nr. 28

4) Offensichtlich vertritt die Regierungsbegründung zum AStG (Tz 25) diese hier abgelehnte Ansicht. (daß es darauf ankommt, wo der Steuerpflichtige während der Erwirtschaftung des Vermögenszuwachses ansässig war), aus der Konstruktion eines allgemeinen Entstrickungsgedanken heraus.

Dem Quellenstaat verbleibt also nach dem OECD-Musterabkommen⁵⁾ kein Besteuerungsrecht, mit ein Grund, der zur Entstehung des § 6 AStG beigetragen hat⁶⁾.

Gegenüber DBA, die dem OECD - Musterabkommen folgen, ist § 6 AStG nur durchsetzbar, wenn der Vorgang der Wegzugsbesteuerung noch nicht in den Wirkungsbereich des Abkommens fällt, d.h. wenn sich der Betroffene zum Zeitpunkt des Wegzugs noch nicht auf das Abkommen berufen kann⁷⁾.

2. Durchsetzbarkeit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegenüber DBA

a) Steueranspruch aus § 2 AStG

Aufgrund des oben aufgezeigten Vorrangs der Normen eines DBA gegenüber innerstaatlichen Normen stellt sich die Frage, inwieweit der Steueranspruch der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegenüber Ländern, mit denen ein DBA besteht, durchsetzbar ist. In der Literatur¹⁾ wird überwiegend die Ansicht vertreten, daß die DBA als lex specialis der erweiterten beschränkten Steuerpflicht vorgehen, und daß deshalb die erweitert beschränkte Steuerpflicht nur durchsetzbar sei, soweit sie vom DBA zugelassen werde. Eine ausdrückliche Regelung ist

5) Und damit denjenigen Abkommensländern, bei deren Abkommen das OECD-Musterabkommen zugrunde gelegt wurde.

6) Ebeling, Klaus, AWD 1971, S. 5

7) vgl. dazu 4. Abschn. B 3

1) vgl. dazu u.a. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 3; Vogel, Horst, BB 1971, S. 1187 und DB, 1972, S. 1403; Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 19, 22; Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW, 1972, S. 104; Wöhrle, Winfried, AStG, S. 50; Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 379; Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 41; Eichhorn, F.-F. DB, 1971, S. 449

jedoch nur im neuen deutsch-schweizerischen DBA von 1971 vorgesehen²⁾.

Die Einschränkung der erweitert beschränkten Steuerpflicht durch DBA muß aber differenziert gesehen werden. Weist ein DBA das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte dem Wohnsitzstaat zu, so besteht für eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht keine Anwendungsmöglichkeit³⁾, auch wenn diese Einkünfte gemäß § 2 AStG steuerpflichtig wären. Ebenfalls ist sie nicht voll durchsetzbar, wenn der Bundesrepublik Deutschland zwar das Recht auf eine Quellenbesteuerung zugestanden wird, diese jedoch durch Abkommensregeln in ihrer Höhe begrenzt ist. Diese Einschränkungen sind auch bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht voll wirksam⁴⁾.

Von Bedeutung kann eine Steuerpflicht nach § 2 AStG gegenüber DBA-Länder also nur sein, wenn der Bundesrepublik Deutschland als Nichtwohnsitzstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zusteht, z.B. bei Einkünften aus deutschem Grundbesitz oder aus einem Gewerbebetrieb, der im Inland gelegen ist⁵⁾. Eine zusätzliche Besteuerung aufgrund des § 2 AStG über die normale beschränkte Steuerpflicht des § 49 EStG hinaus ist bei Vorliegen eines DBA also nur dann vorstellbar, wenn für bestimmte Einkünfte, die nicht unter § 49 EStG fallen, jedoch nicht ausländisch im

2) Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz

3) Debatin, Helmut, DB 1974, Beilage 15, S. 9. Einführungs-
erlaß zum AStG Tz 0 und Tz. 2.02.1 Nr. 1 und 2; Flick/
Wassermeyer, FR 1974, S. 575; Baranowski, Karl-Heinz,
Die Information, 1972, S. 458

4) Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 575, Einführungs-
erlaß zum AStG, Tz 2.02.1; Kluge, Volker, AWD 1972, S. 413

5) Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 382

Sinn des § 34 c EStG i.V. mit § 68 b EStDV sind, in einem DBA das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Nichtwohnsitzstaat zugeteilt wird.

b) Progressionsvorbehalt

Von wesentlicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, inwieweit der Progressionsvorbehalt aus § 2 Abs. 5 AStG (also die Besteuerung mit dem Tarif, der sich aus dem gesamten Welteinkommen ergibt) auf diejenigen Einkünfte anwendbar ist, für die der Bundesrepublik Deutschland aufgrund des DBA das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zusteht. Für die unbeschränkte Steuerpflicht wurde im EStG 1975 erstmals der Progressionsvorbehalt bei DBA in § 32 b EStG gesetzlich geregelt. Allerdings hat der § 32 b EStG nur deklaratorische Bedeutung¹⁾, da sich einerseits die Vollprogression aus dem Wesen der unbeschränkten Steuerpflicht ergibt, andererseits aber bei Vorliegen eines DBA der Partnerstaat die Einbeziehung der ihm zugeteilten Einkünfte in die Progressionsberechnung gestatten muß. Deshalb wurde die Vollprogression bei unbeschränkter Steuerpflicht auch bisher im Inland angewandt, die Rechtsgrundlage dafür wurde in der DBA-Norm direkt gesehen²⁾, die nicht nur eine Ermächtigung zum Erlass einer derartigen Vorschrift darstellt. Auch die Anwendung des § 32 b EStG setzt also nach wie vor das Vorhandensein eines entsprechenden Progressionsvorbehaltes in dem in Frage kommenden DBA voraus³⁾.

1) Hellwig, Peter, DStZ A 1973, S. 19

2) BFH v.9.11.1966 BStBl III 1967, S. 88; BVerfG v. 24.9.1968, StRK DBA Kanada v.4.6.1956, Art. 16, BFH v. 25.5.1970, BStBl II 1970, S. 660, BVerfG v. 10.3.1971, BVerfGE 30, S. 273

3) Ein solcher Vorbehalt ist in allen Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme derer mit Italien und Finnland enthalten, s. Korn/Dietz/Debatin, Vorbem. III F Rand-Nr. 1 (Stand 1974)

Eine andere Wirkung als § 32 b EStG kommt der Bestimmung des § 2 Abs. 5 AStG zu. Hier hat die Einführung des Progressionsvorbehaltes für eine bestimmte Form der beschränkten Steuerpflicht konstituierende Wirkung, da sich ein solcher Vorbehalt nicht aus der beschränkten Steuerpflicht selbst ergibt. Eine Zulassung der Vollprogression für die beschränkte Steuerpflicht in einem DBA (wie in dem Zusatzprotokoll vom 9.9.1957 zum Abkommen von 1931 mit der Schweiz) kann hier m. E. nicht wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht als Rechtsgrundlage der Anwendung des Progressionsvorbehaltes angesehen werden⁴⁾.

Andererseits ist die Anwendung der Vollprogression nach § 2 Abs. 5 AStG bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht genauso wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht durch DBA eingeschränkt. Läßt das Abkommen eine Anwendung der Vollprogression für den Nichtwohnsitzstaat nicht in irgendeiner Form ausdrücklich zu⁵⁾, so ist eine Vollprogression auch für diejenigen Einkünfte nicht möglich, für die der Bundesrepublik Deutschland das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zusteht⁶⁾.

-
- 4) So auch die von der Finanzverwaltung gehandhabte Praxis, Korn/Dietz/Debatin, Vorbem. III F Rand-Nr. 3 (Stand 1974) leiten aus der Interpretation des BFH-Urteils v.9.11.1966 (s.oben, FN 2) in diesem Fall (Schweiz, DBA v.1931) eine Anwendungspflicht der Vollprogression auch bei beschränkter Steuerpflicht ab. M.E. läßt sich dies aus den Ausführungen des BFH nicht herauslesen, da dort als Grundlage für die Entscheidung vor allem auch die Grundsätze der unbeschränkten Steuerpflicht (Umfang; auch die ausländischen Einkünfte und ihre Wirkung auf die Progression) aufgeführt werden.
- 5) Wegen der Form des Progressionsvorbehalts s.Korn/Dietz/Debatin, Systematik III Rand-Nr. 83
- 6) Hellwig, Peter, DStZ A 1973, S. 19; Littmann, Eberhard, AStG § 2 Rand-Nr. 18; Flick/Wassermeyer/Becker, § 3 Anm. 117 a, Flick/Wassermeyer, FR 1974, S. 575

In dem Einführungserlaß zum AStG⁷⁾ scheint eine andere Ansicht vertreten zu werden, wie aus den Erläuterungen Debätins⁸⁾ hervorgeht, der auch bei Bestehen eines DBA für diejenigen Einkünfte, für die die Bundesrepublik Deutschland das uneingeschränkte Besteuerungsrecht hat, die Vollprogression anwenden will.

Dies stellt m.E. einen Verstoß gegen die geltenden DBA dar, da keines der z.Z. gültigen Abkommen eine Vollprogression für den Nichtwohnsitzstaat zuläßt⁹⁾.

Will der deutsche Gesetzgeber die Einkünfte bestimmter ausgewanderter Personen, für die er aufgrund eines DBA die Steuerhoheit hat, höher als die von normal beschränkt Steuerpflichtigen besteuern, so können dazu nicht Einkünfte mitherangezogen werden, die aufgrund eines DBA einem anderen Land zugeteilt wurden, ohne daß dieses die Heranziehung gestattet.

Als Anknüpfungstatbestand für eine höhere Besteuerung müßte ein inländischer Sachverhalt gewählt werden, der dann auch gegen DBA-Länder durchsetzbar wäre, sofern kein Verstoß gegen ein allgemeines Diskriminierungsverbot vorliegt¹⁰⁾.

c) Durchgriffsbesteuerung und DBA

Ist eine Person, die die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfüllt, in einem DBA-Land ansässig und kann deshalb

7) Einführungserlaß zum AStG Tz. 2.02.1

8) Debätin, Helmut, DB 1974, Beilage Nr. 15, S. 9

9) Runge/Ebeling/Baranowski, S. 23 sind ebenfalls der Ansicht, daß bei Bestehen eines DBA eine Vollprogression bei erweitert beschränkter Steuerpflicht nicht möglich ist. Allerdings lassen sie sie zu, wenn im DBA kein Progressionsvorbehalt ist (bei Italien und Finnland).

10) vgl. dazu oben 4. Abschn. A 2, FN 16

nicht zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht herangezogen werden, so ist es erst recht nicht möglich, ihm Einkünfte einer Gesellschaft nach § 5 AStG zuzurechnen und diese dann im Inland zu besteuern¹⁾. Insoweit schirmen die DBA auch gegen die Durchgriffsbesteuerung ab²⁾.

Anders ist die Sachlage, wenn der Anteilseigner in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig und dementsprechend nach den §§ 2 ff. AStG erweitert beschränkt steuerpflichtig ist, die zwischen-geschaltete Gesellschaft sich jedoch in einem DBA-Land befindet. Hier kann sich zwar die Gesellschaft auf das DBA berufen, nicht jedoch der Anteilseigner, da er nicht in diesem Land ansässig und damit auch nicht abkommensberechtigt ist. In diesem Fall liegt das Problem (wie bei den §§ 7 - 14 AStG) darin, ob es einem Vertragsstaat gestattet ist, Einkünfte, die ein DBA dem Vertragspartner zuteilt, aufgrund einer Fiktion (Hinzurechnung) ebenfalls zur Besteuerung heranzuziehen. Da es hier an der Subjektidentität (Basisgesellschaft - Anteilseigner) fehlt, kann nicht direkt von einer Doppelbesteuerung gesprochen werden. Deshalb schützen die DBA auch nicht unbedingt vor einer solchen Durchgriffsbesteuerung. Da bei einer Hinzurechnung kein Schutz durch DBA besteht, werden für unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 10 Abs. 5 AStG³⁾ auf den Hinzurechnungsbetrag diejenigen Vergünstigungen angewandt werden, die bei Ausschüttung nach dem jeweiligen DBA gewährt worden

-
- 1) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S.7
 - 2) Womit der einfachste Tatbestand zur Umgehung auf jeden Fall die Wohnsitznahme in einem abschirmenden DBA-Land bleibt.
 - 3) Einführungserlaß zum AStG Tz 10.5.1 - 2 vgl. auch Hassold, Friedrich, StWa 1975, S. 114 ff.; Kluge, Volker, AWD 1972, S. 415

wären (z.B. Schachtelprivileg, Freistellung). Allerdings können diese Vergünstigungen, die dem unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden, auch bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen nach § 5 AStG nicht angewandt werden, da die Neufassung des § 5 nicht mehr auf § 10 AStG verweist. Insoweit ergibt sich eine noch schlechtere Stellung des erweitert beschränkt Steuerpflichtigen ab 1974⁴⁾.

Eine andere Ansicht wird in einem großen Teil der Literaturbeiträge vertreten⁵⁾. Hier wird gesagt, daß eine Hinzurechnungsbesteuerung nur möglich sei, wenn sie mit dem Sinn und Zweck des Abkommens vereinbar ist (beispielsweise Schweiz, Verständigungsprotokoll)⁶⁾. Interessant ist in diesem Zusammenhang, daß Debatin, der die Durchgriffsregelung ja geschaffen hat, noch auf dem 18. IFA-Kongreß in Hamburg⁷⁾ derartige Regelungen als bedenklich bezeichnet hat, da sie den wirtschaftlichen Sachverhalt ins Gegenteil verdrehen.

Allerdings wird durch die Hinzurechnungsbesteuerung weder in das Besteuerungsrecht des Partnerstaats eingegriffen (sofern die besteuerte natürliche Person nicht dort ansässig ist), noch stellt sie eine echte internationale Doppelbesteuerung dar, so daß ein Schutz durch DBA nicht gegeben ist. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist also eine Möglichkeit zur einseitigen Umgehung von DBA⁸⁾.

3. Durchsetzbarkeit der Wegzugsbesteuerung

Für die Anwendung der Wegzugsbesteuerung ist es weder von Bedeutung, ob der Steuerpflichtige in ein hoch- oder niedrigbesteuerndes Land, noch ob er in ein Land

4) vgl. dazu oben 2. Abschn. C 3 und Kluge, Volker, AWP 1975, S. 530 ff.

5) Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 7, § 10 Anm. 171 ff. mit weiteren Literaturangaben, sowie Flick/Wassermeyer/Becker, Kurzkommentar zu Tz 5.11 und 5.12 des Einführungserlasses.

6) vgl. auch 4. Abschn. C 2 a

7) Debatin, Helmut, Cahiers de droit fiscal international, Bd. 49, S. 122 ff.

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 7

zieht, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde¹⁾. Von den innerstaatlichen Voraussetzungen her ist also das Vorhandensein eines DBA irrelevant. Fraglich ist allerdings, ob durch ein DBA die Bundesrepublik Deutschland nicht auf das Besteuerungsrecht für die Vermögenszuwachssteuer nach § 6 AStG verzichtet hat. Das Besteuerungsrecht für derartige Einkünfte ist in den DBA regelmäßig dem Wohnsitzstaat zugeteilt²⁾. Strittig ist im Falle des § 6 AStG, inwieweit diese Besteuerung noch in den Bereich der Bundesrepublik Deutschland als Wohnsitzstaat fällt, oder ob das Zuzugsland, mit dem ein DBA besteht, schon als Wohnsitzstaat anzusehen ist.

Sowohl die Finanzverwaltung³⁾ als auch einige Autoren⁴⁾ von Beiträgen zum AStG in der Fachliteratur sehen den Wegzug als den letzten Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht an. Die Steuerpflicht nach § 6 AStG tritt demnach in der logischen Sekunde nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht (Tatbestandsvoraussetzung des § 6 AStG) und vor der Wohnsitznahme und damit der Ansässigkeit im Zuzugsland ein⁵⁾. Nach dieser Konstruktion hat ein DBA keinen Einfluß auf die Wert-

1) Flick/Wassermeyer/Becker, § 6 Anm. 15 mit weiteren Hinweisen

2) vgl. OECD-Musterabkommen Art. 13

3) Einführungserlaß zum AStG Tz 6.14.1

4) z.B. Kluge, Volker, AWD 1972, S. 414; Merk, NST 1971-Nr. 20, S. 41; Wöhrle, Winfried, AStG S. 70 f.; Ritter, Wolfgang, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 28; Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 77, 79; Widmer, Max, StuW 1972, S. 8; ders. ASA 1972, S. 331

5) Dies trifft nach Bellstedt, Christoph, GmbH-R. 1973, S. 130 allerdings nur auf den Sachverhalt des § 6 Abs. 1 AStG, Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht, zu, nicht auf den des § 6 Abs. 3 Nr. 2, Begründung eines Doppelwohnsitzes mit Übergang des Besteuerungsrechtes an das Zuzugsland. In dem zweiten Fall fehlt der inländische Sachverhalt, der vor der Abkommensberechtigung liegen muß.

zuwachssteuer nach § 6 AStG, da es an der Abkommensberechtigung des Auswanderers fehlt⁶⁾.

Bellstedt⁷⁾ bezeichnet die Zuteilung des Besteuerungsrechtes in einem DBA an einen anderen Staat und die gleichzeitige Besteuerung dieses Tatbestands vor bzw. mit dem Wegzug als legislativen Zynismus. Allerdings gäbe es keinen Grundsatz, daß ein Gesetz die bevorstehende Inanspruchnahme eines DBA nicht vereiteln und pönalisieren dürfe. Als Folge dieses "Zynismus" sieht er die Verpflichtung der Finanzverwaltung, bei einer Doppelbesteuerung aufgrund des § 6 AStG einen Erlaß nach § 131 AO zu gewähren⁸⁾. Auch Becker⁹⁾ hält die Regelung des § 6 nur vom innerstaatlichen Bereich aus gesehen für befriedigend und deshalb eine Regelung ähnlich der des Art. 13 Abs. 4 und Abs. 5 DBA Deutschland-Schweiz¹⁰⁾ für alle DBA erforderlich.

Die Auffassung der Finanzverwaltung, daß § 6 AStG von DBA nicht tangiert werde, ist zum Teil auf scharfe Kritik gestoßen, die sich zum einen auf den Sinn und Zweck der DBA stützt, zum anderen darauf, daß es durch § 6 AStG zu einer Doppelbesteuerung kommen könne, auf die in den meisten DBA ausdrücklich verzichtet worden sei¹¹⁾. Zu einer solchen Doppelbesteuerung kommt es¹²⁾,

-
- 6) Die Besteuerung tritt vor seiner Wohnsitznahme ein, es liegt also dann keine Kollision im zwischenstaatlichen Bereich vor.
- 7) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 80
- 8) ebenda, FN 13 mit Hinweis auf den Beschluß des GmS OGB v. 19.10.1971 zu § 131 Abs. 1 Satz 1 AO; BB 1972, S. 781 und Hinweisen auf gegenteilige Ansichten.
- 9) Becker, Helmut, DStR 1972, S. 361
- 10) vgl. 4. Abschn. C 3
- 11) Telkamp, Heinz-Jürgen, StuW 1972, S. 108; Kreile, Reinhold, BB 1972, S. 932; Flick, Hans, BB 1971, S. 250
- 12) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 48

wenn der Wohnsitzstaat bei einer tatsächlichen Veräußerung von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht, und dabei von den ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung ausgeht, also die fiktive Besteuerung nach § 6 AStG nicht berücksichtigt¹³⁾. Kluge¹⁴⁾ sieht allerdings in einer Besteuerung des gesamten Vermögenszuwachses im neuen Wohnsitzstaat und einer Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinnes nach § 6 AStG keine Doppelbesteuerung, die unter ein DBA fällt, sondern lediglich eine Mehrfachbelastung; würde hier ein DBA eingreifen, so würde seiner Ansicht nach dem Partnerland ein Einfluß eingeräumt werden, bevor ein DBA überhaupt angesprochen ist.

Ein weiteres gegen die Auffassung der Finanzverwaltung vorgebrachtes Argument ist, daß die Rechtsfolge des § 6 AStG - die Wegzugsbesteuerung - erst nach Erfüllung ihrer Voraussetzungen eintreten kann. Eine solche Voraussetzung ist jedoch die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, insoweit kann die Wegzugsbesteuerung erst nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht eintreten und demzufolge nicht deren letzter Tatbestand sein¹⁵⁾.

Das Hauptargument der Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung stützt sich darauf, daß Sinn und Zweck der DBA durch § 6 AStG verletzt würden¹⁶⁾.

13) Debatin, Helmut, DB 1972, S. 2080 sieht darin zwar auch einen Widerspruch zu den Zuteilungsregeln der DBA, der seiner Ansicht nach jedoch durch Verständigungsverfahren zu lösen ist, indem der Wohnsitzstaat auf die Besteuerung des Wertzuwachses, der vor dem Wegzug entstanden ist, verzichten soll. Ob eine Zustimmung zu einer derartigen Lösung bei den DBA-Partnerstaaten zu erreichen ist, erscheint mir mehr als zweifelhaft, da es für sie keinen Grund gibt, auf dieses im DBA zugeteilte Recht zu verzichten.

14) Kluge, Volker, AWD 1972, S. 414

15) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 51

16) Vogel, Horst, DB 1972, S. 1405; Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 574; Salditt, Franz, AWD 1972, S. 574 f.

Salditt¹⁷⁾ stellt in diesem Zusammenhang fest, daß eine Schutzwirkung des Abkommens schon beim Wohnsitzwechsel zwar eine unzulässige Erweiterung der Abkommensregelungen über den dort ausgesprochenen Souveränitätsverzicht hinaus darstelle, daß aber andererseits ein DBA mit seinem Wortlaut nicht mala fide, also gegen die Zielsetzung des Abkommens, ausgelegt bzw. ausgenützt werden dürfe. Vielmehr müsse die bona-fides-Regel als Bestandteil jedes Vertrages gesehen werden, sodaß im Falle der DBA diese auch nach ihrem Ziel und Zweck ausgenützt werden dürften.

Ziel der klassischen¹⁸⁾ DBA, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, ist die Liberalisierung des wirtschaftlichen und persönlichen Verkehrs zwischen den beteiligten Staaten, sowie die Abgrenzung ihrer Steuerhoheiten. Beide Punkte werden durch § 6 AStG verletzt, da dort durch die Veräußerungsfiktion und die daraus folgende Wegzugsbesteuerung in der logischen Sekunde des Wohnsitzwechsels versucht wird, die DBA ihrem Ziel und Zweck nach zu umgehen¹⁹⁾.

Eine Ansässigkeit ist zum Zeitpunkt der Wegzugsbesteuerung im neuen Wohnsitzstaat des Auswanderers noch nicht gegeben, so daß er hieraus keine Abkommensberechtigung ableiten kann. Durch § 6 AStG wird jedoch das Ziel der DBA, internationale Doppelbesteuerungen zu verhindern, unterlaufen,

17) ebenda, mit weiterer Literatur

18) Das Ziel der Liberalisierung kann allenfalls dem neuen DBA Deutschland-Schweiz (s.unten) abgesprochen werden, da es z.T. zumindestens mithilft, Wohnsitzverlagerungen zu verhindern.

19) Salditt, Franz, AWD 1972, S. 575

da es zu einer echten internationalen Doppelbesteuerung kommt, wenn der neue Wohnsitzstaat bei einer tatsächlichen Veräußerung von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht²⁰⁾ und dabei von den ursprünglichen Anschaffungskosten ausgeht.

Tritt dieser Fall ein, so hat die Bundesrepublik Deutschland, da sie als Nicht-Wohnsitzstaat ihr Besteuerungsrecht im DBA abgetreten hat, auf ihren Steueranspruch zu verzichten. Da diese Besteuerung jedoch schon beim Wegzug erfolgt ist, muß nach § 4 Abs. 3 Nr. 2 StAnpG eine Berichtigung erfolgen, d.h. die Wegzugsbesteuerung ist aufzuheben²¹⁾.

20) vgl. oben

21) vgl. Flick/Wassermeyer/Becker Kurzkommentierung des Einführungserlasses zu § 6 AStG (Tz 6.14.1 und 6.14.2)

C Verhältnis zum DBA Deutschland-Schweiz

1. Sonderstellung der Schweiz

Daß das Verhältnis zur Schweiz im Zusammenhang mit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht besonders erwähnt werden muß¹⁾, hat mehrere Gründe. Die Schweiz gilt für Deutsche als das klassische "Steuerfluchtland". Dies ist nicht ausschließlich durch die dortige, im Verhältnis zu Deutschland niedrigere Steuerbelastung²⁾³⁾ bedingt, sondern ergibt sich aus dem Zusammentreffen vieler diesen Status begünstigender Umstände.

So gilt die Schweiz als eines der wirtschaftlich und politisch stabilsten Länder der Welt (wenn nicht als das stabilste), sie verfügt über eine ausgezeichnete Infrastruktur⁴⁾ und sie schützt private Interessen (Bankgeheimnis). Zu diesen wirtschaftlichen Gründen kommen im Verhältnis zu Deutschland⁵⁾ noch die geographische Nähe, sowie das Fehlen von Sprachschwierigkeiten hinzu; außerdem dürften auch die landschaftliche Schönheit sowie das angenehme Klima eine Rolle spielen.

-
- 1) vgl. auch die ausdrückliche Erwähnung des DBA Deutschland-Schweiz im Einführungserlaß zum AStG.
 - 2) Als ein Grund für die niedrigen Steuern kann die Tatsache gelten, daß in der Schweiz über die Steuern durch Referendum der Stimmbürger entschieden wird; Widmer, Max, StuW 1971, S. 287. Allerdings ist auch in der Schweiz eine Tendenz zu steigender Steuerbelastung vorhanden, so daß heute schon die Steuerbelastung in vielen Kantonen über der Zwei-Drittel-Grenze des § 2 Abs. 2 AStG liegt, vgl. Hartmann, B., DB 1975, S. 322.
 - 3) Zu dem in der Schweiz geltenden Steuerrecht vgl. Höhn, Ernst, Steuerrecht, als Überblick insbesondere § 4, S. 24 ff.
 - 4) Was die meisten Steuerfluchtländer nicht haben, ebenso fehlt diesen meist die Stabilität in politischer und auch wirtschaftlicher Hinsicht.
 - 5) vgl. auch Wirtschaftswoche Nr. 22 v.24.5.1974, S. 22

Auch die Tatsache, daß es in Deutschland als "fein und vornehm" gilt, in der Schweiz zu wohnen, könnte ein Faktor in dieser Richtung sein.

Ein Zusammentreffen so vieler "positiver" Umstände kann allenfalls noch in Liechtenstein angenommen werden. Entscheidend für die Sonderstellung der Schweiz ist jedoch die Tatsache, daß sie das einzige Niedrigsteuerland i.S. d. § 2 Abs. 2 AStG ist, mit dem die Bundesrepublik Deutschland ein DBA abgeschlossen hat⁶⁾. Das DBA gewinnt in diesem Zusammenhang zusätzliche Bedeutung, da es in etwa gleichzeitig mit der Entstehung des AStG ausgehandelt wurde und als einziges DBA der Bundesrepublik Deutschland Regelungen enthält, die den Bestimmungen des AStG zumindest entgegenkommen. Dementsprechend handelt es sich auch um eines der längsten und wohl um das komplizierteste DBA, das bisher abgeschlossen wurde⁷⁾.

Als Ziel der Abkommensrevision; die zu dem DBA von 1971 führte, wird vom deutschen Verhandlungsleiter⁸⁾ die Beseitigung ungerechtfertigter Steuervorteile genannt, die sich aus dem alten Abkommen ergeben hätten, nicht die Beseitigung des Steuergefälles zwischen den beiden Staaten.

6) Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 26

7) Flick, Hans, StBp 1971, S. 225; Heining, Arnold, DStR 1972, S. 327, 330, der darauf hinweist, daß Debatin diese Kompliziertheit als Preis der Gerechtigkeit bezeichnet (Internationales Steuerseminar St. Moritz, Jan. 1972).

8) Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1939

Grundsätzlich stützt sich das DBA Deutschland-Schweiz neuer Fassung auf das OECD-Musterabkommen⁹⁾, allerdings bringt es keine klare Methode hinsichtlich der Aufteilung des Steuerguts mit sich¹⁰⁾. So wurde für die Bundesrepublik Deutschland auf die Steueranrechnungsmethode übergegangen, auch für beschränkt Steuerpflichtige¹¹⁾, während in der Schweiz weiterhin die Freistellungsmethode angewandt wird.

Für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bedeutet der Abschluß dieses DBA, daß praktisch zu unterscheiden ist zwischen erweiterter beschränkter Steuerpflicht und Ansässigkeit in "Normaloasenländern" und erweiterter beschränkter Steuerpflicht und Anässigkeit in der Schweiz¹²⁾¹³⁾. Inwieweit die Abkommensbestimmungen des DBA eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht zulassen¹⁴⁾, soll im folgenden untersucht werden.

9) Hangarter, Dieter, Die AG, 1971, S. 325, damit ist der Kommentar zum Musterabkommen als Auslegungshilfe heranzuziehen.

10) ders., S. 326

11) Eine ausführliche Darstellung des DBA Deutschland-Schweiz soll hier nicht gegeben werden; s. dazu z.B. Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1939 ff.; Widmer, Max, StuW 1972, S. 1 ff.; ders., ASA 1972, Heft 8.

12) vgl. dazu auch Salditt, Franz, StuW 1972, S. 16

13) Eine erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegenüber anderen DBA-Ländern ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht zu sehen, da keines der übrigen DBA-Länder lt. Anlage des Einführungserlasses die Kriterien eines Niedrigsteuer-Landes erfüllt.

14) Art. 4 Abs. 4 ist allerdings nicht als Zulassung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht aufzufassen, er stellt nur eine andere Verteilung der Steuerhoheit dar; Kluge, Volker, AWD 1972, S. 413

2. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht und DBA Deutschland-Schweiz

a) § 2 AStG

Normalerweise scheitert die Durchsetzung der Rechtsfolge des § 2 AStG bei DBA daran, daß die dieser Steuer unterliegenden Einkünfte dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt werden, oder aber dem Quellenstaat nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht zusteht.

Das DBA Deutschland-Schweiz von 1971 bringt zur Ansässigkeit in Art. 4 eine Sonderregelung. Während die Absätze 1 und 2 die Ansässigkeitsregelung des OECD-Musterabkommens übernehmen, gibt der Abs. 3 der Bundesrepublik Deutschland die Möglichkeit, natürliche Personen bzw. Gesellschaften, die nach den Abgrenzungsregelungen des DBA in der Schweiz ansässig sind, aber auch in Deutschland die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllen¹⁾, unter gewissen Einschränkungen als unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln (ausgenommen sind bestimmte Schweizer Einkünfte, sowie die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuern).

Entscheidend für die beschränkte und erweiterte beschränkte Steuerpflicht²⁾ ist jedoch der Abs. 4. Danach kann eine Person, die einwandfrei nur in der Schweiz ansässig ist (also nicht auch in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuer-

1) vgl. dazu FG Münster v. 31.1.1975, EFG 1975, S. 314, wo erstmals ein solcher Fall vor Gericht verhandelt wird.

2) Art. 4 Abs. 4 gilt sowohl bei beschränkter als auch bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht, d.h. grundsätzlich für alle beschränkt Steuerpflichtigen. Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1942

pflichtig sein könnte), wenn sie die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 erfüllt, bis zu sechs Jahren (fünf Jahre und das Jahr, in dem die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht liegt) nicht die Vorteile des Abkommens in Anspruch nehmen, d.h. die Bundesrepublik Deutschland kann ungeachtet der Bestimmungen des DBA ihren Steueranspruch für aus deutschen Quellen stammende Einkünfte aus der beschränkten oder erweiterten beschränkten Steuerpflicht durchsetzen, je nachdem, welche der Vorschriften zutrifft³⁾.

Nach Art. 4 Abs. 4 sind Personen für den oben genannten Zeitraum nicht abkommensberechtigt, wenn sie in der Bundesrepublik Deutschland mindestens insgesamt fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren, es sei denn, sie besitzen die Schweizerische Staatsbürgerschaft⁴⁾, oder sie werden in der Schweiz ansässig, um dort eine echte unselbständige Tätigkeit auszuüben, d.h. ein Arbeitsverhältnis bei einem Arbeitgeber einzugehen, an dem sie weder direkt noch indirekt wesentlich wirtschaftlich über das Arbeitsverhältnis hinaus interessiert (z.B. beteiligt) sind⁵⁾.

Da das Besteuerungsrecht der Schweiz nach Maßgabe ihrer unbeschränkten Steuerpflicht durch den Art. 4 Abs. 4 uneingeschränkt bleibt, werden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die in der Schweiz gezahlten

3) Einführungsersaß zum DBA Deutschland-Schweiz, Tz 2.22

4) Wobei es nicht darauf ankommt, ob daneben auch noch die deutsche Staatsbürgerschaft besteht.

5) Zu Art. 4 Abs. 4, vgl. u.a. Vogel, Horst, DB 1972, S. 1414; Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1944, 1985; Widmer, Max, ASA 1972, S. 229; ders. Stuw 1972, S. 8; Bellstedt, Christoph, GmbH-R. 1973, S. 133

Steuern für die in Frage kommenden deutschen Einkünfte⁶⁾ auf die deutsche Steuer angerechnet und zwar bis zur Höhe des Unterschiedbetrags zwischen der Steuer, die bei Anwendung des Abkommens (also ohne Karenzfrist) und der Steuer, die aufgrund der uneingeschränkten Anwendung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu zahlen ist⁷⁾. Insoweit wird der Grundsatz, daß bei beschränkter Steuerpflicht keine Steuern angerechnet werden, durchbrochen⁸⁾.

Diese Anrechnung gilt allerdings nicht für die sog. Pauschalbesteuerten nach Art. 4 Abs. 6 DBA. Sie gelten als nicht in einem Vertragsstaat ansässig, mit der Folge, daß das DBA für sie auch nicht gilt (Art. 1) und sie demnach auch keine Entlastung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beanspruchen können.

Eine Pauschalbesteuerung kann in der Bundesrepublik Deutschland nach § 31 EStG vorliegen, in der Schweiz nach Art. 18^{bis} Wehrsteuergesetz bzw. den entsprechenden kantonalen oder gemeindlichen Vorschriften.

-
- 6) Art. 4 Abs. 4 bezieht sich auf Einkünfte, die aus der Bundesrepublik Deutschland stammen. Ob dieser Begriff so weit zu fassen ist, wie die "nichtausländischen Einkünfte" i. S. des § 2 AStG i.V. mit den §§ 34 c EStG und 68 b EStDV, erscheint mir zweifelhaft. Hieraus könnte sich eine Einschränkung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht durch das DBA Deutschland-Schweiz auch bei Vorliegen der Karenzfrist ergeben. Allerdings scheint die Finanzverwaltung hier von dem weiten Begriff auszugehen, da sich im Einführungserlaß hierzu nichts findet. Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 137 sind der Ansicht, daß sich die Begriffe decken, nicht jedoch das ebenfalls im Art. 4 Abs. 4 angesprochene, im Inland gelegene Vermögen, das enger auszulegen ist als die Vermögenswerte, die im § 3 AStG angesprochen sind.
- 7) Einführungserlaß zum DBA Deutschland-Schweiz Tz 2.25, vgl. dazu zusätzlich die oben angeführte Literatur (FN 5), Böttcher/Beinert/Hennerkes, S. 137; Baranowski, Karl-Heinz, Die Information, 1972, S. 140
- 8) Holzheimer, Dieter, FR 1972, S. 382

Die "Nichtansässigkeit" können Pauschbesteuerte dadurch umgehen, daß sie ihr gesamtes Einkommen, das aus dem anderen Vertragsstaat stammt, sämtlichen normalerweise zu entrichtenden Steuern zum Steuersatz des Gesamteinkommens unterwerfen⁹⁾.

Bei der Besteuerung von Auswanderern in die Schweiz sind demnach folgende Fallkombinationen möglich¹⁰⁾:

1. Die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 DBA sind erfüllt, es besteht also eine fünfjährige Wartefrist.
 - a) § 2 AStG ist ebenfalls gegeben, dann erweiterte beschränkte Steuerpflicht ohne Einschränkungen. Nach fünf Jahren erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA, nach zehn Jahren normale beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA.
 - b) § 2 AStG nicht erfüllt, dann normale beschränkte Steuerpflicht ohne Einschränkungen, nach fünf Jahren normale beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA
2. Die Voraussetzungen von Art. 4 Abs. 4 sind nicht erfüllt.
 - a) § 2 AStG ist erfüllt, dann erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA, nach zehn Jahren normale beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA.
 - b) § 2 AStG nicht erfüllt, dann normale beschränkte Steuerpflicht mit Einschränkungen des DBA.

9) Einführungserlaß zum DBA Deutschland-Schweiz, Tz 2.1

10) vgl. auch ebenda Tz 2.22 und Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1986

3. Der Auswanderer unterliegt in der Schweiz einer Pauschalbesteuerung, Art. 4 Abs. 6 ist erfüllt¹¹⁾.

a) § 2 AStG ist auch erfüllt, dann erweiterte beschränkte Steuerpflicht ohne Einschränkungen, nach zehn Jahren normale beschränkte Steuerpflicht ohne Einschränkung des DBA.

b) § 2 AStG ist nicht erfüllt, dann normale beschränkte Steuerpflicht ohne Einschränkungen.

Nach Ablauf der . . . frist von fünf Jahren ist, wie aus der Aufzählung ersichtlich, eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht für weitere fünf Jahre möglich¹²⁾, allerdings ist sie weitgehend durch das DBA eingeschränkt¹³⁾. Ob auf die Einkünfte, für die der Bundesrepublik Deutschland das uneingeschränkte Besteuerungsrecht verbleibt, die Vollprogression nach § 2 Abs. 5 AStG angewandt werden kann, ist zweifelhaft¹⁴⁾. Ein Progressionsvorbehalt ist durch das DBA Deutschland-Schweiz von 1971 für die beschränkte Steuerpflicht nicht gedeckt (im Gegensatz zum alten Abkommen von 1931)¹⁵⁾. Allerdings scheint die Finanzverwaltung auch gegenüber der Schweiz auf der Anwendung der Vollprogression in diesem Fall zu bestehen¹⁶⁾. Dies stellt jedoch dann eine unzulässige Ausdehnung des Besteuerungsumfanges dar¹⁷⁾.

11) Versteuert der Auswanderer jedoch seine deutschen Einkünfte voll, dann sind die Fallkombinationen 1. und 2. möglich.

12) s. Flick/Wassermeyer/Becker, § 2 Anm. 20; Debatin, Helmut, DStZ A 1971, S. 392, DStZ A 1972, S. 267; DB 1972, S. 1944; Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 141

13) vgl. dazu 4. Abschn. B 2

14) Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 24

15) Hellwig, Peter, DStZ A 1973, S. 18; vgl. oben 4. Abschn. B 2 c

16) Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1944; vgl. dazu Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 72; Baranowski, Karl-Heinz, Die Information 1972, S. 141

17) vgl. 4. Abschn. B 2 c

Ebenfalls nicht unbestritten ist, ob Art. 4 Abs. 4 die rückwirkende Anwendung des § 2 AStG nach § 20 Abs. 2 AStG zuläßt¹⁸⁾. Die Verwaltung geht auch hier von einer Anwendung der Bestimmungen des AStG auf Auswanderungsfälle ab 1967 bzw. 1962 aus, je nach dem, ob die Wartefrist gegeben ist oder nicht¹⁹⁾. Aus dem DBA ergibt sich kein Verbot der Anwendung der §§ 2 ff. AStG auf Altauswanderer, sofern ansonsten die Voraussetzungen dieser §§ und von Art. 4 Abs. 4 DBA erfüllt sind. Da eine ausdrückliche Zulassung dieser "Rückwirkung" nicht erforderlich ist (es genügt, daß sie nicht verboten ist), ist die Ansicht der Finanzverwaltung zutreffend.

Bei wiederholter Auswanderung in die Schweiz ist Art. 4 Abs. 4 erneut anzuwenden; eine alte erweiterte beschränkte Steuerpflicht von der ersten Auswanderung kann eventuell erneut aufleben, soweit nicht erneut die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sind²⁰⁾.

b) § 5 AStG

Nachdem eine erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht für zwischengeschaltete Gesellschaften, wie sie im AStG-Entwurf vorgesehen war¹⁾, gegenüber der Schweiz praktisch nicht durchsetzbar gewesen wäre (eine Anpassung der Gesellschaft an Art. 23 DBA hätte genügt, um ihr die Abkommensberechtigung zu verschaffen) wurde auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG ausgewichen. Inwieweit diese Durchgriffsbesteuerung nach § 5 AStG gegenüber der Schweiz durchsetzbar ist, hängt zunächst davon ab, ob eine Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG gegenüber der Schweiz möglich ist. Die Finanz-

18) Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 19

19) Einführungserlaß zum DBA Deutschland-Schweiz, Tz 2.24

20) Flick/Wassermeyer, Die AG 1973, S. 78

1) vgl. oben, vor allem aber Salditt, Franz, StuW 1972, S. 27 ff.; Kreile, Reinhold, BB 1971, S. 232

verwaltung geht zwar im Einführungserlaß²⁾ davon aus, daß eine Beschränkung durch DBA grundsätzlich nicht gegeben ist, doch zeigt die Diskussion³⁾, speziell auch zum DBA Deutschland-Schweiz, daß diese Ansicht nicht unbestritten ist.

Allein die Tatsache, daß ein Verhandlungsprotokoll⁴⁾ klarstellen mußte, daß Art. 10 Abs. 8, der es verbietet, nichtausgeschüttete Gewinne einer Gesellschaft im anderen Vertragsstaat zu besteuern, eine Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG nicht entgegensteht, deutet darauf hin. Dieses Protokoll, das als völkerrechtlich authentische Interpretation⁵⁾ des wirklichen Willens der Vertragspartner angesehen werden kann, gestattet damit im Verhältnis zur Schweiz eine Hinzurechnung.

Allerdings lehnt Bellstedt⁶⁾ trotz dieses Protokolls die Zulässigkeit der Durchgriffsbesteuerung ab, da sie die Fiktion der Ausschüttung von Dividenden enthalte, Dividenden aber nach Art. 10 Abs. 6 DBA Deutschland-Schweiz Einnahmen seien und durch Art. 3 Abs. 2 Begriffe nach dem Steuerrecht des Staates auszulegen seien, aus dem das Steuergut stamme. Da die Schweiz aber die Fiktion der Hinzurechnung nicht kenne und diese deshalb dort auch nicht als Dividende anzusehen sei, sei die Anwendung der §§ 7 ff. AStG für

2) Einführungserlaß zum AStG Tz 10.5.1

3) vgl. Flick/Wassermeyer/Becker, § 7 Anm. 7 mit der dort aufgeführten Literatur

4) Verhandlungsprotokoll v. 29.9.1971 Bt-Drs VI. Nr. 3233

5) Salditt, Franz, StuW 1972, S. 23 ff.

6) Bellstedt, Christoph, Internationale Gesellschaften, S. 72 ff., 346 ff.; ders., GmbH-R. 1973, S. 133

Abkommensberechtigte (also auch unbeschränkt steuerpflichtige Deutsche) nicht möglich. Da das Verhandlungsprotokoll jedoch als authentische Willensinterpretation bei DBA dem Wortlaut vorgeht, kann sich diese Auslegung nicht durchsetzen.

Allerdings würde diese Meinung die Anwendung des § 5 AStG nicht einschränken, da es sich bei erweitert beschränkt steuerpflichtigen Personen, sofern sie unter Art. 4 Abs. 4 oder Abs. 6 DBA fallen, nicht um abkommensberechtigte Personen handelt. Die Frage der Abkommensberechtigung stellt sich durch Art. 4 Abs. 11 nicht bei der zwischengeschalteten Gesellschaft selbst, die durch Anpassung an Art. 23 DBA die Abkommensberechtigung leicht erreichen könnte, sondern bei der Person, der die Einkünfte zuzuordnen sind; hier also nach § 5 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen⁷⁾. Wird die dahinter stehende Person jedoch abkommensberechtigt, dann greifen die Einschränkungen des DBA ein, (hier Art. 10 Abs. 1, da die Hinzurechnungsbeträge nach § 5 AStG n.F. als Dividende fingiert werden) mit der Folge, daß das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat des Auswanderers, also der Schweiz lag⁸⁾. Nach § 5 AStG n.F. sind die Hinzurechnungen nicht mehr als Dividenden anzusehen, sondern als direkt zugeflossen. Ob eine Hinzurechnung nach Ablauf der Karenzfrist möglich ist, richtet sich danach, welchem Staat das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte zusteht⁹⁾.

7) Böttcher/Beinert/Hennerked, S. 135; Debatin, Helmut, DB 1972, S. 1943, 1985; Freudling, Fritz, AWD 1973, S. 18, a.A. Kreile, Reinhold, der Art. 4 Abs. 11 nur für die herkömmlichen Normen des StAnpG gelten lassen will, BB 1971, S. 1232; Bedenken äußert auch Vogel, Horst, DB 1972, S. 1404

8) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 29 a; Debatin, Helmut, DStZ A 1972, S. 271

9) Flick/Wassermeyer/Becker, § 5 Anm. 29 a

3. § 6 AStG und DBA Deutschland-Schweiz

Das DBA Deutschland-Schweiz vom 11. August 1971 weicht bei den Veräußerungsgewinnen von der sonst in DBA üblichen Regelung ab¹⁾.

Zwar wird in Art. 13 Abs. 3 das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne bei sog. sonstigen Vermögen²⁾ dem Staat zugeteilt, in dem der Veräußerer ansässig ist; aus Art. 13 Abs. 4 und 5 sowie aus Art. 13 Abs. 3 i.V. mit Art. 4 Abs. 4 und Abs. 6 ergeben sich jedoch Ausnahmen von dieser Bestimmung.

Da Art. 13 Abs. 3 von der Ansässigkeit des Veräußerers im Vertragsstaat spricht, fallen Auswanderer, die Art. 4 Abs. 4 erfüllen oder pauschal besteuert werden, nach Art. 4 Abs. 6 nicht unter das Abkommen³⁾. In diesem Fall ist eine Besteuerung sowohl durch den Sitzstaat der Gesellschaft als auch durch den Wohnsitzstaat des Veräußerers möglich. Nach Art. 13 Abs. 4 bleibt ein Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne an wesentlichen Beteiligungen⁴⁾ beim Sitzstaat der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, wenn der Veräußerer eine natürliche Person ist, die innerhalb der letzten fünf Jahre in diesem Sitzstaat ansässig war (jetzt aber im anderen Vertragsstaat ansässig ist) und der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 3 keinen Gebrauch macht. Mit dieser Regelung geht das DBA Deutschland-Schweiz von dem Grundsatz

1) vgl. dazu unten 4. Abschn. B 1 b zum OECD-Musterabkommen; Debatin, Helmut, DB 1972, S. 2034

2) "Sonstiges Vermögen" ist dasjenige, das in Art. 13 Abs. 1 (unbewegliches Vermögen) und Art. 13 Abs. 2 (Betriebsvermögen, das zu einer Betriebsstätte gehört) nicht genannt ist, z.B. auch wesentliche Beteiligungen.

3) vgl. oben 4. Abschn. C 2 a; Einführungserlaß zum DBA Deutschland-Schweiz, Tz 2.32

4) Mindestens 25 %, Art. 13 Abs. 4 letzter Satz.

der virtuellen Doppelbesteuerung ab. Macht ein Staat von seinem Besteuerungsrecht nach dem DBA keinen Gebrauch, so lebt das Besteuerungsrecht des Staates, der im DBA darauf verzichtet hat, wieder auf⁵⁾, während sonst in diesen Fällen keine Besteuerung erfolgt.

Entscheidend für die Behandlung des § 6 AStG im Verhältnis zur Schweiz ist die Regelung in Art. 13 Abs. 5, in dem festgelegt ist, daß der neue Wohnsitzstaat bei der Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes aus wesentlichen Beteiligungen als Anschaffungskosten denjenigen Wert ansetzt, den der andere Vertragsstaat bei einer Besteuerung des Vermögenszuwachses bei Wegzug des "Veräußerers" als fiktiven Veräußerungserlös angesetzt hat. Damit beseitigt Art. 13 Abs. 5 eine im Zusammenhang mit § 6 AStG mögliche Doppelbesteuerung und nimmt die fiktive Vermögenszuwachsbesteuerung ausdrücklich in das Abkommen auf, so daß im Verhältnis zur Schweiz die Anwendung des § 6 AStG eindeutig geregelt ist.

Allerdings ist im Verhältnis zur Schweiz § 6 AStG durch den als Abkommensbestandteil geltenden Briefwechsel vom 11. August 1971⁶⁾ eingeschränkt. Dort ist festgelegt, daß die Besteuerung des Wertzuwachses auf den Zuwachs beschränkt ist, der während der Ansässigkeit des Veräußerers im Sitzstaat der Gesellschaft entstanden ist. Demnach können bei Wegzug in die Schweiz Zeiten von Rechtsvorgängern nach § 6 AStG nicht hinzugerechnet werden⁷⁾.

5) Hangarter, Dieter, Die AG 1971, S. 326; Flick, Hans, StBp 1972, S. 226

6) Briefwechsel zum DBA Deutschland-Schweiz vom 11.8. 1971. Ziff. 2, BF-Drs. VI/3233, S. 14 abgedruckt bei Korn/Dietz/Debatin, Schweiz, S. 190

7) Bellstedt, Christoph, GmbH-R. 1973, S. 131

Literaturverzeichnis

=====

I. Kommentare

- | | |
|--|---|
| Bundesminister
der Finanzen (Herausgeber) | Musterabkommen zur Vermeidung
der Doppelbesteuerung des Ein-
kommens und des Vermögens.
Bericht des Steuerausschusses
der OECD 1963, mit Kommentierung.
Bonn 1965, zit. OECD-Muster-
abkommen |
| Flick Hans | Kommentar zum Außensteuer- |
| Wassermeyer Franz | gesetz, Loseblatt, Köln 1973/76 |
| Becker Helmut | |
| Hartmann Alfred | Großkommentar zur Einkommen- |
| Böttcher Conrad | steuer, Loseblatt, Wiesbaden, |
| Grass Adolf | Stuttgart 1955/76 |
| Herrmann Carl | Kommentar zur Einkommensteuer |
| Heuer Gerhard | und Körperschaftsteuer, Lose- |
| | blatt, Köln 1950/75 |
| Korn R. | Doppelbesteuerung, . |
| Dietz G. | Loseblatt, |
| Debatin Helmut | München 1973/75 |
| Lademann Fritz | Kommentar zum Einkommensteuer- |
| Lenski Edgar | gesetz, Loseblatt, Stuttgart , |
| Brockhoff Hedin | München, Hannover 1963/76 |
| Littmann Eberhard | Einkommensteuerrecht, |
| | 11. Aufl. Stuttgart 1974 |
| Loos Gerold | Umwandlungssteuergesetz 1969, |
| | Loseblatt, Düsseldorf 1970 |

Maunz Theodor	Kommentar zum Grundgesetz,
Dürig Günter	Loseblatt, München 1973
Herzog Roman	
Schmidt-Bleibtreu Bruno	Kommentar zum Grundgesetz,
Klein Franz	3. Aufl.,Neuwied u. Berlin 1973
Schmitz Albert	Kommentar zum Internationalen
	Steuerrecht Düsseldorf 1957,
	zit.Schmitz: Internationales
	Steuerrecht
Tipke Klaus	Reichsabgabenordnung,
Kruse Heinrich-Wilhelm	Loselbatt, Köln 1965/76
Wöhrle Winfried	Kommentar zum Außensteuergesetz,
	Loseblatt, Stuttgart 1973

II. Monographien Dissertationen

Becker Enno	Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940
Bellstedt Christoph	Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln Marienburg 1972 (2. Aufl. Hohensee-Bellstedt) zit.: Bellstedt Christoph, Inter- national verflochtene Gesell- schaften
Böttcher Conrad Beinert Jörg Hennerkes Brun-Hagen	Außensteuergesetz Doppelbesteue- rungsabkommen Deutschland- Schweiz, Forkel Reihe Recht und Steuern, Stuttgart und Wies- baden 1972
Bühler Ottmar	Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ein systema- tischer Versuch, Amsterdam 1964 zit. Bühler Ottmar, Prinzipien
Bühler Ottmar Strickrodt Georg	Steuerrecht, Grundriß in 2 Bänden, 3. Aufl. Wiesbaden 1960
Dürschmid Gisela	Die Einkunftsarten im Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland und im Recht der Doppelbesteue- rung, Diss. Nürnberg, 1975
Friauf Karl-Heinrich	Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuer- gesetze, Tübingen 1966

Grossfeld Bernhard	Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974 zit. Grossfeld Bernhard, Basisgesellschaften
Hesse Konrad	Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Karlsruhe 1967
Höhn Ernst	Steuerrecht, Bern und Stuttgart, 1972
Isay Ernst	Internationales Finanzrecht - Eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt, Stuttgart, Berlin 1934, zit. Isay Ernst Internationales Finanzrecht
Knechtle Arnold	Grundfragen des Internationalen Steuerrechts erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Basel und Stuttgart 1976
Knittel Wilhelm	Zum Problem der Rückwirkung bei Änderung der Rechtsprechung, Bielefeld 1965
Kruse Heinrich-Wilhelm	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, ihre Rechtsnatur und Bestimmung, Köln 1970
derselbe	Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, 2. Aufl., München und Berlin 1969

Larenz Karl	Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1969 zit. Larenz Karl, Methodenlehre
Leffson Ulrich	Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970
Rädler Albert Raupach Arndt	Deutsche Steuer bei Auslandsbeziehungen, München 1966
Schick Walter	Der Verlustrücktrag, München 1976
Schmid Alfons	Die internationale Steuerflucht, Diss. Zürich und St. Gallen, zit. Schmid Alfons Die internationale Steuerflucht
Schmidt-Bleibtreu Bruno Klein Franz	Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, 2. Aufl., Herne und Berlin 1972
Schmölders Günter	Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Problem der Finanzpsychologie, Reinbeck bei Hamburg 1960
Schwedtfeger Gunter	Öffentliches Recht in der Fallbearbeitung, 3. Aufl., München 1976
Spanner Hans	Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht, Berlin 1967
Spitaler Armin	Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936, Nachdruck Köln 1962, zit. Spitaler Armin, Doppelbesteuerung

- Tipke Klaus Steuerrecht, Ein systematischer
Grundriß, 3. Aufl. Köln 1975
- Vernay Alain Les paradis fiscaux,
Paris 1968
- Zull H. Die Einkommensteuer bei der
Veräußerung wesentlicher Be-
teiligungen, Herne, Berlin 1959

III Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken

Baranowski Karl-Heinz	Das Außensteuergesetz, Die Information 1972, S. 457, S. 481
derselbe	Das neue Doppelbesteuerungsab- kommen mit der Schweiz, Die Information 1972, S. 136
Becker, Helmut	Die Änderung des Außensteuerrechts, DStR 1972, S. 359
derselbe	Grenzen im Außensteuergesetz, StBJb 1972/73, S. 479
Bellstedt Christoph	Wohnsitzverlegung einer GmbH- Gesellschaft ins Ausland - ein Beitrag zum Außensteuergesetz, GmbHR 1973, S. 126
cato	ceterum censeo, FR 1972, S. 242
Clausen Uwe	Die beschränkte Steuerpflicht: Grundzüge und gesetzliche Neu- regelungen des 2. StÄndG 1973, DStZ A 1974, S. 315
Debatin Helmut	Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommen- und Körperschaft- steuer; BB 1960, S. 1015
derselbe	Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, S. 277
derselbe	Ausnutzung des internationalen Steuergefälles, StK-Rep. 1971, S. 385

- derselbe Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ A 1971, S. 89
- derselbe Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, DStZ A 1971, S. 385
- derselbe Außensteuerreformgesetz, DStZ A 1972, S. 265
- derselbe Der deutsch-schweizerische Steuervertrag I - IV, DB 1972, S. 1939, S. 1983, S. 2030, S. 2079
- derselbe Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz, DB 1974, Beilage Nr. 15
- derselbe Die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse des Sitz- und Wohnsitzstaates in Bezug auf Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner; cahier de droit fiscal international, Bd. 49, S. 101
- Ebeling Klaus Neuorientierung im deutschen Außensteuerrecht, AWD 1971, S. 1
- Eichhorn F.-F. Das Steuerfluchtgesetz im Streitgespräch, DB 1971, S. 447
- Endriss Horst-Walter Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß, FR 1968, S. 338
- Flick Hans Ausnutzung des internationalen Steuergefälles, StK-Rep. 1971, S. 399

derselbe	Vereinbarkeit des Steuerfluchtgesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1971, S. 250
derselbe	Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, StBp 1971, S. 225
Flick Hans Wassermeyer Franz	Das Außensteuergesetz, Die AG 1973, S. 77
dieselben	Der Einföhrungserlaß zum Außensteuergesetz, FR 1974, S. 545, S. 574
dieselben	Das Ende des Oasenerlasses? DB 1975, S. 1674
Franke Michael	Dient § 6 ASTG nur der Klarstellung oder füllt er eine gesetzliche Lücke aus, , FR 1974, S. 44
Freudling Fritz	Grundfragen zum Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1969, S. 108
derselbe	Doppelbesteuerungsabkommen als Anwendungsrecht oder anzuwendendes Recht, AWD 1969, S. 441
derselbe	Zu den rechtlichen Grundlinien des Außensteuerreformgesetzes und des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1973, S. 15
Friauf Karl-Heinrich	Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht, BB 1972, S. 669

- derselbe Gewinnrealisierung und Entnahme,
StbJb 1975/76, S. 369
- Gaussmüller H. Eine der Unklarheiten im Außen-
steuergesetz,
FR 1972, S. 486
- Geiß Wolfgang Das Außensteuergesetz in Form
Grötzinger Siegfried von Prüfdiagrammen,
DB 1973, Beilage Nr. 10
- Gellert Otto Verfassungsrechtliche Fragen bei
einer rückwirkenden Änderung des
deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 4. 6. 1956,
DB 1974, S. 210
- Grasmann Günther Der Entwurf des deutschen Gesetzes
zur Wahrung der steuerlichen Gleich-
mäßigkeit bei Auslandsbeziehungen
und zur Verbesserung der steuer-
lichen Wettbewerbslage bei Aus-
landsinvestitionen,
EuStZ 1971, S. 77, S. 105
- Grund Walter Gibt es bereits de lege lata
einen allgemeinen Rechtsgrundsatz
der Steuerentstrickung,
BB 1972, S. 366
- Hangarter Dieter Das neue deutsch-schweizerische
Doppelbesteuerungsabkommen ,
Die AG 1971, S. 325
- Hartmann B. Die komplexe Struktur der be-
schränkten Steuerpflicht,
DB 1975, S. 319
- Hassold Friedrich Feststellung des Hinzurechnungs-
betrages nach § 10 AStG durch
Betriebsstättenvorbehalt,
StW 1975, S. 114

Heining Arnold	Zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, DStR 1972, S. 327
Hellwig Peter	Sind stille Reserven exportfähig, DStR 1969, S. 161
derselbe	Das Außensteuergesetz, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt, DStZ A 1973, S. 13
derselbe	Ausgewählte Fragen zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht, DStZ A 1974, S. 4
derselbe	Die Olympiapferde und die Hürden des Außensteuergesetzes, DStZ A 1976, S. 4
derselbe	Die "Steuerentstrickung" in der Rechtsprechung des BFH und der FG, FR 1976, S. 129
Hillert August	Das "Außensteuergesetz", StB 1972, S. 129
Holzheimer Dieter	Die wesentlichen Vorschriften des neuen Außensteuergesetzes nebst ergänzenden Steuerrechtsänderungen, FR 1972, S. 377, S. 425
Jagdfeld August	Steuerpflicht und Steuerfluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt, StuW 1972, S. 258
Klade Anton	Strapazierte Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, StbJ 1971/72, S. 313

Kluge Volker	Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, S. 411
derselbe	Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1975, S. 90
Kratzer W.	Anmerkung zu FG Hessen v. 25. 11. 1973, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 429
Kreile Reinhold	Das revidierte deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1971, S. 1227
derselbe	Zum Außensteuergesetz, BB 1972, S. 929
Lipps Wolfgang	Rechtliche Bedenken zum Außensteuergesetz und zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland/Schweiz, AWD 1972, S. 105
Meilicke Heinz	Planspiel für Schweizer Vermögensverwaltungs-GmbH in der Hand deutscher Staatsbürger, BB 1971, S. 1459
Menk Thomas	Der Entwurf des Außensteuerreformgesetzes, NSt A 1, Nr. 20, S. 35
Offerhaus Klaus	Einige Schwerpunktfragen des Entwurfs eines Steueroasengesetzes, FR 1971, S. 425

- | | |
|-------------------------------|---|
| derselbe | Aus der neueren Rechtsprechung
des Bundesfinanzhofes,
NJW 1975, S. 369, S. 1145 |
| Ortenburg,
Joachim Graf zu | Abgrenzungsfragen der erweiterten
beschränkten Steuerpflicht,
DStR 1975, S. 483 |
| o.V. | Kapitalflucht,
Der Volkswirt (Wirtschaftswoche)
v. 26.6.1970 |
| o.V. | Steuerflucht - Boom der Angst,
Der Spiegel v. 4.1.1971, S. 36 |
| o.V. | Anmerkung zu FG Bremen
v. 26.6.1970,
DB 1971, S. 312 |
| o.V. | Gesetz zur Wahrung der steuer-
lichen Gleichmäßigkeit bei Außen-
bereicherungen und zur Verbesserung
der steuerlichen Wettbewerbslage
bei Auslandsinvestitionen,
DB 1971, Beilage Nr. 14 |
| o.V. | Außensteuerreformgesetz, regie-
rungsamtliche Begründung-Finanz-
ausschußbericht,
DB 1972, Beilage Nr. 10 |
| o.V. | Aus der Gesetzgebung,
BB 1974, S. 445 |

Parcyk Wolfgang	Verbesserungsvorschläge zum geplanten Außensteuerreformgesetz - unter Berücksichtigung des Doppelbesteuerungsabkommens - Schweiz 1972, DB 1972, S. 1082
Plückebaum	Anmerkung zum BFH-U v.9.2.1972, StRK § 4 Gewinnverwirklichung R 31
Quack Engelbert	Unterschied bei der Ermittlung des Zurechnungsbetrags im Falle von Zwischengesellschaften (§ 7 AStG) und des Zurechnungsbetrags im Falle von zwischengeschalteten Gesellschaften (§ 5 AStG), IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 493
Quast Dieter	Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung, DB 1972, S. 2226
Richter Heinz	Zur Bagatellgrenze des § 2 AStG, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 409
derselbe	Tarif-(Propessions-) Vorbehalt bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 413
derselbe	Die Milderungsregel des § 2 Abs. 6 AStG, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 419
derselbe	Auswirkungen von negativen Einkünften bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht i.S. des Außensteuergesetz, AWD 1974, S. 208

derselbe	Zur Fristenberechnung bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht des Außensteuergesetzes, AWD 1974, S. 349
derselbe	Einkommensteuerliche Fragen bei Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete, AWD 1974, S. 568
Ritter Wolfgang	Das Außensteuerreformgesetz, RWP-Blattei 14 Steuerrecht AStRG I S. 15
Rose Gerd	Kleine Philosophie der Steuerberatung, StB 1972, S. 41
Rosenau Heinz	Das deutsche Einkommen-Außensteuerrecht im Blickpunkt der EWG, DB 1973, S. 1037
Runge Berndt	Die verfahrensgemäße Handhabung des Außensteuergesetzes, DStZ A 1975, S. 61
Runge Berndt Ebeling Klaus Baranowski Karl-Heinz	Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Sonderveröffentlichung des BB, 1974
Salch Dieter	Anmerkung zum BFH-U. v. 16.7.1969, StRK § 4 Privatentnahmen, R 6
Salditt Franz	Steuerlast und Wanderlust, StuW 1972, S. 12
derselbe	Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, S. 573

Schick Walter	Die steuerliche Landschaft am 1.1.1975, WiSt 1975, S. 18
derselbe	Wirtschaftslenkung durch Steuern- Eignung-Probleme-Gefahren, Jahrbuch der Absatz- und Ver- brauchsforschung, Berlin 1975, S. 326
Schmitz Aloysius Schmitz Bernhard	Gewinnverwirklichung durch Wohn- sitzverlegung in das Ausland, DStZ A. 1970, S. 322
SchöneWolf-Dieter	Internationales Steuerrecht und Außensteuerrecht, FR 1976, S. 32
Schulze-Brachmann Arno	Doppelbesteuerungsabkommen, HwDStR Bd. I, S. 254
Spanner Hans	Der Positivismus im Steuerrecht, FR 1970, S. 365
Steuerreformkommission	Gutachten der Steuerreform- kommission, Bonn 1971, Schriftenreihe des BdF, Heft 17 DB 1970, S. 2329
Telkamp Heinz-Jürgen	Der Außensteuergesetz-Entwurf Kritische Stellungnahme zum Gesetzesentwurf der Bundesregie- rung über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AuStG), StuW 1972, S. 97

- | | |
|-------------|--|
| Weyer Peter | Zur Grundkonzeption und Proble-
matik des Außensteuerreform-
gesetzes ,
AWD 1973, S. 263 |
| Widmer Max | Das Steuerrecht in der Schweiz ,
StuW 1971, S. 287 |
| derselbe | Das deutsch-schweizerische Doppel-
besteuerungsabkommen vom 11.
August 1971 ,
StuW 1972, S. 1 |
| derselbe | Neues Doppelbesteuerungsabkommen
mit Deutschland ,
ASA 1972, Heft 8 |

IV Sonstige Materialien

Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag
über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitz-
verlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuerge-
fälle ergeben können 23.6. 1964,

Bt-Drs. IV 2412

zit.: Steueroasenbericht

Erlaß betreffend Verlagerungen von Einkünften in so-
genannte Steueroasenländer, BStBl II 1965, S. 74

zit.: Steueroasenerlaß

Entwurf für ein Gesetz zur Bekämpfung der Steuerflucht,
vorgelegt vom Hessischen Minister der Finanzen
Wiesbaden 1970, abgedruckt bei Grossfeld Bernhard, S. 261

Verhandlungsprotokoll zum deutsch-schweizerischen Doppel-
besteuerungsabkommen, Bt-Drs VI 3233

Entwurf eines Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen
Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Ver-
besserung der steuerlichen Wettbewerbslage

Bt-Drs VI 2883, BR-Drs 394/71

zit.: Regierungsbegründung

Entwurf eines Einkommensteuerreformgesetzes 1974,

BT-Drs. 7/1470

Schreiben des BdF an die Finanzminister (Finanzsenatoren)
der Länder betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuer-
gesetzes, BStBl I 1974, S. 442

zit.: Einführungserlaß zum AStG

Schreiben des BdF an die Finanzminister (Finanzsenatoren)
der Länder betr. Abkommen zwischen der Bundesrepublik
Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur
Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steu-
ern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. Aug. 1971,
BStBl I 1975, S. 479, zit.: Einführungserlaß zum DBA
Deutschland-Schweiz

Entscheidungsverzeichnis

=====

I. Entscheidungen des BVerfG

BVerfG U.v.	5.4.1952	2 BvH	1/52	BVerfGE 1, S.208
BVerfG U.v.	30.4.1952	1 BvR	14,25,167/52	BVerfGE 1, S.264
BVerfG B.v.	24.4.1953	1 BvR	102/51	BVerfGE 2, S.237
BVerfG B.v.	1.7.1953	1 BvL	23/51	BVerfGE 2, S.380
BVerfG U.v.	17.12.1953	1 BvR	323/51	BVerfGE 3, S.162
BVerfG U.v.	3.6.1954	1 BvR	183/54	BVerfGE 3, S.383
BVerfG U.v.	16.1.1957	1 BvR	253/56	BVerfGE 6, S. 32
BVerfG B.v.	20.2.1957	1 BvR	441/53	BVerfGE 6, S.257
BVerfG U.v.	26.3.1957	2 BvG	1/55	BVerfGE 6, S.309
BVerfG B.v.	24.7.1957	1 BvL	23/52	BVerfGE 7, S. 89
BVerfG B.v.	21.1.1959	1 BvR	800/58	BVerfGE 9, S.123
BVerfG B.v.	4.5.1960	1 BvL	17/57	BVerfGE 11, S. 64
BVerfG B.v.	31.5.1960	2 BvL	4/59	BVerfGE 11, S.139
BVerfG U.v.	10.10.1961	2 BvL	1/59	BVerfGE 13, S.153
				BStBl I 1962, S.506
BVerfG U.v.	19.12.1961	2 BvL	6/59	BVerfGE 13, S.261
BVerfG U.v.	15.12.1961	2 BvR	1/60	BVerfGE 13, S.274
BVerfG U.v.	19.12.1961	2 BvR	2/60	BVerfGE 13, S.279
BVerfG B.v.	31.1.1962	2 BvL	29/60	BVerfGE 13, S.356
BVerfG U.v.	24.7.1962	2 BvL	15,16/61	BVerfGE 14, S.221
BVerfG B.v.	7.4.1964	1 BvL	12/63	BVerfGE 17, S.306
BVerfG B.v.	26.11.1964	1 BvL	14/62	BVerfGE 18, S.257
BVerfG B.v.	24.9.1965	1 BvR	220/65	BVerfGE 19, S.119
				StRK Art.3, R 273
BVerfG B.v.	20.12.1966	1 BvR	320/57,70/63	BVerfGE 21, S. 12
BVerfG B.v.	24.9.1968	1 BvR	74/67	StRK DBA Ka-
				nada, Art.16, R 2
BVerfG B.v.	2.7.1969	1 BvR	669/64	BVerfGE 26, S.265
BVerfG B.v.	7.10.1969	2 BvR	555/67	BVerfGE 27, S.142

BVerfG B.v. 28.1.1970	1 BvL	4/67	BVerfGE 27, S.375
BVerfG U.v. 10.3.1971	2 BvL	3/68	BVerfGE 30, S.273
BVerfG B.v. 23.3.1971	2 BvL	17/69	BVerfGE 30, S.392
BVerfG B.v. 9.6.1971	2 BvL	10/71	BVerfGE 31, S.145
BVerfG B.v. 9.2.1972	1 BuL	16/69	BVerfGE 32, S.333
			BStBl II 1972, S.408
BVerfG B.v. 2.10.1973	1 BvR	345/73	BVerfGE 36, S. 66
			BStBl II 1973, S. 878
BVerfG B.v. 17.7.1974	1 BvR	51,160,285/69	BVerfGE 28, S. 61
		16,18,26/72	NIW 75, S. 31

II. Entscheidungen des GmS. OGB

GmS. B.v. 19.10.1971	GmS-OGB	3/70	BB 1972, S. 781
----------------------	---------	------	-----------------

III Entscheidungen des RFH

RFH U.v. 9.5.1933	VI A	434/30	RFHE 33, S.276
			RStBl 1933, S.933

IV. Entscheidungen des BFH

BFH G. v. 25.1.1951	I D	4/50	S BStBl III 1951, S. 68
BFH G. v. 16.12.1958	I D	1/57	S BStBl III 1959, S. 30
BFH U. v. 20.1.1959	I	112/57	S BStBl III 1959, S.133
BFH U. v. 28.7.1960	IV	27/59	U BStBl III 1960, S.403
BFH U. v. 13.12.1961	I	209/60	U BStBl III 1962, S. 85
BFH U. v. 16.8.1963	VI	96/62	U BStBl III 1963, S.486
BFH U. v. 5.2.1965	VI	334/63	U BStBl III 1965, S.352
BFH U. v. 13.7.1965	I	167/59	U BStBl III 1965, S.640
BFH U. v. 2.3.1966	II	113/61	BStBl III 1966, S.509

BFH U. v. 6.7.1966	VI	111/65	BFHF 86,	S.674
BFH U. v. 6.7.1966	VI	124/65	BStBl III 1966,	S.584
BFH U. v. 9.11.1966	I	29/65	BStBl III 1967,	S. 88
BFH U. v. 29.11.1966	I	216/64	BStBl III 1967,	S.392
BFH U. v. 24.11.1967	VI	R274/66	BStBl II 1968,	S.260
BFH U. v. 16.7.1969	I	266/65	BStBl II 1970,	S.175
BFH U. v. 18.7.1969	III	R 41/66	BStBl II 1969,	S.677
BFH U. v. 4.3.1970	I	R140/66	BStBl II 1970,	S.428
BFH U. v. 28.4.1970	II	144/66	BStBl II 1970,	S.674
BFH U. v. 29.4.1970	I	R113/67	BStBl II 1970,	S.762
BFH U. v. 25.5.1970	I	R109/68	BStBl II 1970,	S.660
BFH U. v. 25.5. 1970	I	R146/68	BStBl II 1970,	S.755
BFH U. v. 28.4.1971	I	R 55/66	BStBl II 1971,	S.630
BFH U. v. 21.5.1971	III	R125-127/70	BStBl II 1971,	S.721
BFH U. v. 9.2.1972	I	R205/66	BStBl II 1972,	S.455
BFH U. v. 29.3.1972	I	R 43/69	BStBl II 1972,	S.537
BFH U. v. 21.2.1973	IV	R128/71	BStBl II 1973,	S.313
BFH B. v. 7.10.1974		GS 1/73	BStBl II 1975,	S.168
BFH B. v. 21.11.1974	IV	B 39/74	BStBl II 1975,	S.175
BFH U. v. 25.1.1975	I	R135/70	BStBl II 1975,	S.553
BFH U. v. 10.10.1975	VI	R 19/75	FR 1976,	S. 17
BFH U. v. 16.12.1975	VIII	R 3/74	BStBl II 1976,	S.246

V. Entscheidungen des FG

FG Rheinland-Pfalz	U.v. 21.9.1965	I 159/64 nrkr	EFG 1966,	S.271
FG Bremen	U.v. 26.6.1970	I 25/69	EFG 1970,	S.594
Hessisches FG	U.v. 29.11.1973	III 556/68 rkr	EFG 1974,	S.345
FG Münster	U.v. 12.6.1974	I 1029/71 nrkr	EFG 1975,	S. 11
FG Münster	v. 31.1.1975	II 1353/73E rkr	EFG 1975,	S.314
FG Düsseldorf	U.v. 5.3.1975	I 14/73 E nrkr	EFG 1975,	S.358

L e b e n s l a u f
=====

Geburt: 9. November 1948 in Tübingen

Eltern: Walter Daiber, Kaufmann
Irene Daiber, geb. Hörz, Kaufmann

Staatsangehörigkeit: Deutsch

Schulbildung: Frühjahr 1955, Einschulung in die Volksschule Neckartenzlingen,
Frühjahr 1959, Übertritt in das Gymnasium Nürtingen,
Frühjahr 1965, Übertritt in die Wirtschaftsoberschule Reutlingen,
Juli 1967, ordentliche Reifeprüfung

Studium: Betriebswirtschaftslehre,
ab WS 1967/68 an der Universität Tübingen,
ab WS 1968/69 an der Universität Erlangen-Nürnberg,
8. November 1972, Diplomprüfung für Kaufleute

Beruf: Tätigkeit als wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Privatrecht, Prof. Dr. Helm (WS 1973/74 - SS 1975) und am Lehrstuhl für Deutsches und Internationales Steuerrecht, Prof. Dr. Schick (ab SS 1975)

OFFSETDRUCK - DISSERTATIONENDRUCK
UNI-Copy GmbH
MAXPLATZ 13
8500 NÜRNBERG
TEL. 0911 - 22 63 16